Leandro
PAULSEN

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMPLETO

6ª EDIÇÃO
revista, atualizada e ampliada



livraria DO ADVOGADO editora

Sumário

Leandro Paulsen

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

— C O M P L E T O —

6ª EDIÇÃO
revista, atualizada e ampliada

livraria DO ADVOGADO editora

Ficha catalográfica

P332c Paulsen, Leandro

Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

ISBN 978-85-7348-165-0

1. Direito tributário. I. Título.

CDU - 336.2

Créditos

Capa, projeto gráfico e diagramação
Livraria do Advogado Editora

Imagem da capa
Fachada da Universidade de Salamanca/Espanha

Revisão
Rosane Marques Borba

Direitos desta edição reservados por
Livraria do Advogado Editora Ltda.
Rua Riachuelo, 1300
90010-273 Porto Alegre RS
Fone/fax: 0800-51-7522
editora@livrariadoadvogado.com.br
www.doadvogado.com.br

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

Sobre o autor

LEANDRO PAULSEN

Desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte pela Universidade de Salamanca (Espanha), Mestre em Direito do Estado e Teoria do Direito pela UFRGS e Especialista em Filosofia e Economia Política pela PUCRS. É Professor de Direito Tributário da PUCRS.

Cortesía intelectual

Escribió ORTEGA, con innegable razón, que la claridad es la cortesía intelectual. Claridad en el pensar y claridad en el decir. Nada más difícil, sin embargo, que la claridad. Referida al pensamiento, obliga a la mente a realizar un esfuerzo supremo dirigido a alcanzar la esencia de las cosas y a ordenarlas en un sistema; referida al estilo, obliga al autor a manejar el lenguaje con un cuidado especialísimo, para evitar el vocablo oscuro o equívoco y para captar, cuando sea procedente, la metáfora oportuna que anima da exposición e ilumina la trayectoria de las ideas.

SAINZ DE BUJANDA

Estudo Preliminar da edição española
da obra de GIANNINI Istituzioni di Diritto Tributário

Nota à sexta edição

Você, leitor, tem em mãos um curso de Direito Tributário conciso, mas completo. Estão abordadas as questões constitucionais e de normas gerais, os tributos em espécie, os processos administrativo fiscal e judicial tributário, bem como os crimes tributários.

Procuramos expor com clareza os conceitos essenciais, as classificações que facilitam a compreensão da matéria, as características de cada instituto jurídico e seus efeitos práticos. Tratamos, portanto, daqueles elementos indispensáveis ao conhecimento dos fundamentos, do conteúdo e da aplicabilidade do Direito Tributário.

Esta sexta edição revela a afirmação desta obra como alternativa a tantos outros excelentes Cursos e Manuais existentes sobre a matéria. Tivemos a honra de ver este Curso adotado como bibliografia básica em diversas faculdades de Direito, inclusive na PUCRS.

Esperamos estar contribuindo para que o Direito Tributário seja bem compreendido e aplicado.

Leandro Paulsen

Capítulo I – Tributação, Direito Tributário e Tributo

1. Origem da tributação e da sua limitação

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento.

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história.

ALIOMAR BALEEIRO, na sua clássica obra Uma Introdução à Ciência das Finanças, destacava que, "para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais", quais sejam, "a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos". Ensinava, ainda, que "essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências".[1]

Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos.

Essa condição de demasiada sujeição em que se viam os contribuintes, associada à indignação com as diferenças sociais e com o destino que era dado aos recursos, despertou movimentos pela preservação da propriedade e da liberdade, de um lado, e pela participação nas decisões públicas, de outro. Vale fazermos uma breve retrospectiva histórica, relembrando alguns marcos relacionados à tributação, seguindo o critério cronológico.

Destaca-se a "extraordinária precocidade de Portugal e Espanha ao criar os mecanismos jurídicos de limitação do poder fiscal do rei [...] o Fuero Juzgo, os forais e as cortes são fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e de limitação do poder tributário, que já aparecem consolidados no século XII".[2]

No início do século seguinte, em 1215, na Inglaterra, os barões e os religiosos impuseram a Magna Carta para conter o arbítrio do rei, estabelecendo a separação de poderes. Quanto à imposição de tributos, consentiram que fossem cobrados de três tributos tradicionalmente admitidos (visando ao resgate do Rei e por força da investidura

do primeiro filho como cavaleiro e do matrimônio da primeira filha), mas estabeleceram que a cobrança de qualquer outro fosse previamente autorizada por um concílio, incluindo o scutage, montante cobrado pela não prestação do serviço militar.[3] [4] [5]

As principais enunciações de direitos também restringiram de modo expresso o poder de tributar, condicionando-o à permissão dos contribuintes, mediante representantes. Tal constou do Statutum de Tallagio non Concedendo, expedido em 1296 por Eduardo I, posteriormente incorporado à Petition of Rights, de 1628.

A Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787, estabeleceu o poder do Congresso – e não do Executivo – para estabelecer tributos. Senão, vejamos: "The Constitution of the United States of America ARTICLE I [...] SECTION 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense, and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States [...]".[6]

Na Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, resta estampado que os tributos devem ser distribuídos entre os cidadãos e dimensionados conforme as suas possibilidades, tendo eles o direito de avaliar a necessidade das contribuições e com elas consentir através de seus representantes.[7]

Passou-se, assim, a compatibilizar a tributação – como poder do Estado de buscar recursos no patrimônio privado – com os direitos individuais. As constituições mais recentes enunciam a competência tributária com algum detalhamento e estabelecem limitações ao poder de tributar. Quando uma constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos, sob que forma e com respeito a quais garantias, sabe-se, a contrario sensu, que o que dali desborda é inválido.

Antes de concluirmos nossas breves referências históricas quanto às reações à tributação, vale destacar ainda que os excessos da tributação e divergências quanto à aplicação dos recursos também estiveram na raiz de revoluções e movimentos ocorridos em território brasileiro. A imposição de carga tributária demasiada, incompatível com a capacidade de pagamento dos contribuintes, e a ausência de investimentos proporcionais nos locais onde arrecadados os tributos foram causas concorrentes de movimentos pela independência e também de cunho separatista.

A própria independência brasileira tem esse ingrediente. No período imperial, o chamado "quinto dos infernos" mostrou-se insuportável. Os relatos acerca da inconfidência mineira revelam isso. JORGE CALDEIRA destaca que "Desde a descoberta do ouro, o governo português alterou inúmeras vezes o sistema de cobrança de impostos nas minas. Em 1750, foi estabelecido que os mineiros pagariam a quantia fixa de cem arrobas (cerca de 1500 quilos) anuais, encarregando-se eles mesmos de coletar o valor. Com o declínio da produção, no entanto, o valor total não vinha sendo atingido desde 1763. Nos primeiros anos em que a contribuição voluntária não atingiu o limite, o governo recorreu a derramas. Porém, como a quantia arrecadada ficava próxima do limite, o expediente não chegava propriamente a provocar revoltas. A chegada do governador Cunha Meneses coincidiu com uma grande queda na produção do ouro e na arrecadação do quinto. Mal-e-mal, conseguia-se arrecadar a metade do valor previsto.

Para aumentar a arrecadação (o governador ficava com parte do excedente), Meneses recorreu a todos os expedientes possíveis. Passou a perseguir, chantagear a prender cidadãos. Renovou a cobrança de impostos antigos e já caídos em desuso, como a dos donativos para a reconstrução de Lisboa. Com isso, ganhou o ódio dos habitantes do lugar... O arbítrio por parte do governo logo teve consequências. A combinação de economia estrangulada com aumento de impostos era explosiva e incentivava ideias ousadas, sobretudo quando se meditava sobre o que haviam conseguido os norte-americanos... A crescente falta de alternativas econômicas acabou levando a elite mineira a considerar a ideia de um movimento revolucionário. Em 1788, os boatos sobre a derrama produziram o elemento que faltava para a decisão".[8] A derrama foi a cobrança abrupta e violenta dos quintos atrasados. A inconfidência mineira foi contida, resultando na morte e no esquartejamento de Joaquim José da Silva Xavier, o Tiradentes. Mas o movimento de independência ganhou um mártir.

Após a independência, a situação se repetiu, agora não mais entre colônia e império, mas entre províncias e governo central. ANTÔNIO AUGUSTO FAGUNDES, analisando a Revolução Farroupilha, aponta a tributação exagerada, associada à ausência de contrapartida, como causas econômicas do movimento: "A Província de São Pedro do Rio Grande, desde antes da Independência do Brasil (7 de setembro de 1822) era vista como a 'estalagem do Império'. A Corte levava a maior parte dos impostos arrecadados aqui e não investia em nada. Deixava o mínimo, que apenas servia para pagar a manutenção das estruturas públicas. E era imposto atrás de imposto: sobre o gado em pé, sobre a légua de campo, sobre o charque, sobre o couro, sobre a erva-mate – tudo!".[9] A revolução conduzida por Bento Gonçalves eclodiu em 20 de setembro de 1835, resultou na proclamação da República Rio-Grandense em 1836, mas acabou através do Tratado do Poncho Verde em 1845, quando o Rio Grande foi reintegrado ao Império mediante condições.

Atualmente, não temos mais movimentos ativos ameaçando nossa unidade política. Mas a tributação continua a ser elemento de conflito entre os entes federados no que se tem nomeado de Guerra Fiscal. Os Estados-Membros utilizam-se da concessão de benefícios fiscais para obterem vantagens competitivas frente aos demais. Ainda que com a finalidade louvável de aumentar o desenvolvimento local através da atração de novos investimentos e da consequente geração de empregos, certo é que, muitas vezes, isso dá ensejo à simples migração de unidades produtivas de um Estado a outro, maculando essas políticas com um caráter fraticida.[10]

Se a tributação é inafastável, que se dê de modo equilibrado, observando limites, princípios e critérios que preservem a segurança e que promovam a justiça e a solidariedade.

2. A tributação como instrumento da sociedade

O modo de ver a tributação alterou-se muito nas últimas décadas. Já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de Hobin Hood, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o

dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido.

A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. Conforme ensinou Oliver Wendell Holmes Jr., "Taxes are what we pay for civilized society".

Marco Aurélio Greco ressalta a importância de se evoluir de uma visão do ordenamento tributário meramente protetiva do contribuinte para outra que nele enxergue a viabilização das políticas sociais. Transitamos do puro Estado de Direito, em que se opunham nitidamente estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de Direito, mas também Social, como estampa o art. 1º da nossa Constituição da República. Isso dá lugar a uma realidade que congrega a liberdade com a participação e a solidariedade. Demonstra que a Constituição brasileira de 1967 foi uma Constituição do estado brasileiro, enquanto a de 1988 é da sociedade brasileira. Naquela, em primeiro lugar, estava a organização do poder; nesta, os direitos fundamentais têm precedência. Naquela, tínhamos uma Constituição do Estado brasileiro, em que primeiro se dispunha sobre a estrutura do poder, seus titulares, suas prerrogativas e sobre os bens públicos para, só então, cuidar da tributação como simples suporte do estado, aparecendo os direitos fundamentais apenas ao seu final, como um resguardo devido à sociedade civil. Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade.

Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário.[11] Percebe-se que "a incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos".[12] Diga-se, ainda: não há direito sem estado, nem estado sem tributo.[13]

É ingenuidade, fundada na incompreensão do papel da tributação numa democracia, a assunção de posições ferrenhas a favor ou contra o fisco. Efetivamente: "Deve-se afastar... a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais)".[14] A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade. Não é por outra razão que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES adverte que a "interpretação e

aplicação das normas fiscais não deve ser a priori nem pró Fisco nem contra Fisco”.[15]

3. Os deveres fundamentais de pagar tributos e de colaborar com a tributação

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.[16]

O dever de contribuir não é simples consequência do que estabelece a lei ao instituir tributos, senão seu fundamento, conforme já advertia BERLIRI em sua obra Principi di Diritto Tributário.[17]

A própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 já enunciara esse dever nos termos do seu art. 13º: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”.[18] A cidadania é, efetivamente, uma via de mão dupla. Entende-se o dever fundamental de pagar tributos como a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado que assegura aos cidadãos os direitos fundamentais.

VANONI afirmava que “La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado y sin Estado no existiría derecho”.[19] Ademais, recorda uma decisão do Tribunal de Turín em que foi dito: “las tasas libremente votadas y conformes a la necesidad del Estado representan el orden, la libertad, la justicia, la seguridad, la beneficencia, el ejército, la armada, la independencia, el honor de la patria”.[20] Na mesma linha é a lição de KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA: “O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”.[21] Também JOSÉ CASALTA NABAIS é enfático: “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte”.[22]

Assim é que podemos falar em dever fundamental de pagar tributos! ALESSANDRO MENDES CARDOSO destaca que “o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos

demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade".[23]

Mas o exercício da tributação exige ainda mais. Para viabilizar-se, necessita de ampla colaboração dos cidadãos. Suas obrigações, por isso, não se limitam a contribuir para o erário quando da prática de um fato gerador revelador de capacidade contributiva. A colaboração tem um âmbito maior, envolvendo também uma grande pluralidade de outras obrigações ou deveres que tornam possível o conhecimento quanto à ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. Ademais, alcança inclusive quem não é chamado a suportar o pagamento de tributos porque não revela capacidade contributiva e não pratica os fatos geradores ou porque é beneficiário de isenção ou de imunidade, seja para que o fisco possa verificar o preenchimento dos requisitos para a desoneração ou porque está próximo de contribuintes de quem tenha informações ou relativamente aos quais possa realizar retenções, dentre outras colaborações úteis que possa prestar em razão das suas atividades.[24]

A colaboração com a tributação e, até mesmo, a participação ativa dos cidadãos para melhorar seu "grado de eficacia y operatividad" e sua "funcionalidad" justifica-se porque a tributação envolve não somente os interesses do erário como credor e do contribuinte como gravado, senão também o "'interés jurídico de la colectividad' que, con base en la Constitución, se traduce en el interés de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica".[25]

Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente como obrigações acessórias.[26] Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu, mas dependem sempre de intermediação legislativa. Tais obrigações, ademais, são impostas inclusive a quem não é contribuinte.

Em um Estado que é instrumento da própria sociedade e que visa à garantia e à promoção de direitos fundamentais a todos, há um dever geral tanto de contribuir como de facilitar a arrecadação e de atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias.[27]

Alguns deveres atribuídos aos próprios contribuintes poderiam, é verdade, encontrar suporte no caráter complexo da obrigação tributária e no dever de cooperação do obrigado ao pagamento, dos quais, como em qualquer outro ramo do direito, já se poderia extrair deveres acessórios e secundários, forte na consideração da obrigação como processo e no princípio da boa-fé. Mas isso não justificaria os deveres impostos a terceiros não contribuintes.

Poder-se-ia, também, invocar o adágio de que "quem pode o mais pode o menos". Se o legislador pode impor o pagamento de tributos, também pode impor outras obrigações

ou deveres que não são tão onerosos, mas que também são de suma importância para o exercício da tributação. Desse modo, contudo, os deveres de colaboração continuariam tendo como esteio o dever fundamental de pagar tributos, o que não nos parece se afeiçoar à sua real natureza.

Falamos de deveres que se pode impor em caráter originário pelo simples fato de que alguém integra determinada sociedade e tem, lado a lado – e não de modo derivado –, os deveres fundamentais de pagar tributos e de colaborar com o que mais seja necessário e esteja ao seu alcance para o sucesso da tributação. O dever de colaboração é originário e independente da existência de uma obrigação de pagamento específica, tem caráter autônomo, não se cuidando de mero desdobramento ou complemento do dever fundamental de pagar tributos. Decorre diretamente do princípio do Estado de Direito Democrático e Social.

ALIOMAR BALEEIRO já referia a "colaboração de terceiros", explicando: "A manifestação da existência, quantidade e valor das coisas e atos sujeitos à tributação é cometida por lei, em muitos casos, a terceiros, que, sob penas ou sob a cominação de responsabilidade solidária, devem prestar informações, fiscalizar e, não raro, arrecadar o tributo".[28]

A figura do dever fundamental de pagar tributos é insuficiente para explicar a imposição de obrigações a não contribuintes, donde advém a importância de se ter claro o dever de colaboração com a tributação, que é de todos, contribuintes ou não. O primeiro foca na capacidade contributiva das pessoas; o segundo, na sua capacidade de colaboração. Sob a perspectiva do dever fundamental de pagar tributos, relevantes são as manifestações de riqueza; sob a perspectiva do dever fundamental de colaboração com a tributação, a possibilidade de aportar informações ou de agir de outro modo para o seu bom funcionamento.

Os deveres de colaboração têm um fundamento constitucional próprio, tal como o dever fundamental de pagar tributos, baseados ambos no Estado de Direito Democrático e Social. Não apenas o dever de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional. O chamamento de todos, mesmo não contribuintes, ao cumprimento de obrigações com vista a viabilizar, a facilitar e a simplificar a tributação, dotando-lhe da praticabilidade necessária, encontra suporte no dever fundamental de colaboração com a Administração Tributária.

4. A carga tributária e o direito à informação

A carga tributária em um país é a relação percentual entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida (Produto Interno Bruto – PIB).

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) realiza periodicamente estudo sobre a carga tributária brasileira,[29] tendo verificado que, em 2011, o PIB foi um pouco maior que 4 trilhões, e que a arrecadação tributária chegou a quase 1,5 trilhão de reais,

o que implicou uma carga tributária de 36,02% do PIB.[30] Segundo o mesmo instituto, em 2012, a arrecadação foi ainda maior, chegando a 1,59 trilhão de reais, equivalentes a 36,27% do PIB.

Entre os países com maior carga tributária estão a Itália, a Suécia, a França, a Noruega e a Dinamarca, onde fica acima dos 40%, chegando até 45%. Na Coreia do Sul, é de 25,90%. No Uruguai, é de 27,18%; na Argentina, de 33,50%.

Os dados do PIB/2011 e do IDH/2012 apontam que a nossa carga tributária é muito próxima à do Reino Unido (35%) e à da Alemanha (37%), mas que o nosso Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é de 0,730, enquanto o Reino Unido apresenta IDH de 0,875 e a Alemanha, de 0,920.[31] Há países como os Estados Unidos, a Austrália e o Japão, com IDH superior a 0,9, que têm carga tributária pouco superior a 25%.

Como forma de protesto contra a alta carga tributária brasileira e visando, também, à conscientização da população acerca dos tributos que suporta, a sociedade civil tem organizado o Dia da Liberdade de Impostos ao final de maio de cada ano, para simbolizar o momento em que, proporcionalmente, as pessoas deixam de trabalhar para o governo (através do pagamento de impostos) e passam a trabalhar para si próprias (apropriando-se da riqueza que geram). Em Porto Alegre, o ato é organizado pelo Instituto Liberdade e pelo Instituto de Estudos Empresariais, entre outras instituições. Nesse dia, vende-se gasolina por aproximadamente a metade do preço, expurgando-o dos tributos que sobre ela incidem. Em 2013, ocorreu em 22 de maio, tendo sido comercializada a gasolina por R$ 1,50.

A Constituição Federal, em seu art. 150, § 5º, ao dispor sobre as garantias fundamentais do contribuinte, estabelece que "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". Cumprindo tal mister, a Lei 12.741/2012 determina que os documentos fiscais de venda de mercadorias e serviços ao consumidor deverão indicar "a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda". Devem ser computados, quando pertinentes, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e as contribuições sobre a receita (PIS e COFINS), bem como a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-combustíveis). Quando o produto envolva insumos ou contenha componentes importados, que sejam relevantes para a formação do seu preço (superior a 20%), também serão informados os valores do Imposto sobre a Importação (II) e das contribuições incidentes sobre a importação (PIS/COFINS-Importação). Quando se tratar de produto ou serviço de cujo preço o pagamento de pessoal constitua custo direto, serão divulgadas as contribuições previdenciárias dos empregados e do empregador.

Aliás, passou a ser direito básico do consumidor a informação adequada e clara não apenas sobre quantidade, características, composição, qualidade, preço e riscos que apresentem os diferentes produtos e serviços, mas também sobre os "tributos incidentes", nos termos do art. 6º, inciso III, da Lei 8.078/90.

A Lei 12.798/2013 estimou a receita e fixou a despesa da União para o exercício financeiro de 2013. Previu receita do orçamento fiscal de 956 bilhões e do orçamento da seguridade social de 600 bilhões. Na estimativa da despesa, previu a transferência de 50 bilhões do orçamento fiscal para o da seguridade social. Note-se que estamos falando apenas do orçamento da União, e não do orçamento dos Estados e dos Municípios.

É interessante observar a composição do orçamento. Em 2010, por exemplo, dentre as receitas do orçamento fiscal e da seguridade social, as diversas espécies de tributos, incluindo as contribuições, corresponderam a aproximadamente 85%, o restante ficando por conta de receitas patrimoniais, de serviços, e de outras receitas correntes etc. As contribuições respondem pela maior parte da arrecadação, com destaque para as contribuições de seguridade social sobre a remuneração de segurados e sobre o faturamento. Os impostos têm muita importância também, principalmente o Imposto de Renda, que, dentre os impostos, é o que apresenta maior arrecadação (69%), bem acima dos demais, seguido de longe pelo IPI (13,5%), pelo IOF (9,6%) e pelo II (7,6%). As taxas são bem menos expressivas, ficando abaixo de 1% do total da arrecadação, se considerados todos os tributos, inclusive contribuições. Na arrecadação das taxas, as de exercício do poder de política, em 2010, corresponderam a 85%, cabendo às taxas de serviços apenas 15%.[32]

5. Fiscalidade[33] e extrafiscalidade

Na Constituição Federal brasileira, os tributos figuram como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado Fiscal ou num Estado Tributário, assim compreendido "o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos".[34]

Os tributos são, efetivamente, a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Em geral, portanto, possuem caráter fiscal, devendo pautar-se, essencialmente, pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. Mas, como os tributos sempre oneram as situações ou operações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, gerando efeitos extrafiscais.

Em face da presença simultânea de efeitos fiscais e extrafiscais, pode resultar difícil classificar um tributo por esse critério.[35] Costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante.[36] Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador[37] que se utiliza do tributo como instrumento

para dissuadir ou estimular determinadas condutas.[38] Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, "vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de 'extrafiscalidade'".[39]

Há dispositivos constitucionais que autorizam de modo inequívoco a utilização extrafiscal de tributos:

- nas exceções às anterioridades de exercício e/ou nonagesimal mínima e nas atenuações à legalidade relativamente a impostos capazes de atuar como reguladores da produção de bens (IPI), do comércio internacional (II e IE) e da demanda monetária (IOF), atribuindo-se ao Executivo prerrogativas para a ágil alteração da legislação respectiva;
- na previsão de que os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e territorial rural (ITR) sejam utilizados de modo a induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II);
- na previsão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I);
- na determinação de estímulo ao cooperativismo (arts. 146, III, c, e 174, § 2º);
- na determinação de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 146, III, d).

Ademais, poderia o legislador, por exemplo, para promover a saúde, direito de todos e dever do Estado (art. 196 da CF), isentar os hospitais da COFINS (contribuição para a seguridade social que incide sobre a receita) ou isentar a produção de remédios do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

O STF manifestou-se no sentido da validade de incentivos fiscais concedidos a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, de modo a estimular tal conduta por parte dos contribuintes,[40] bem como de desconto do IPVA a condutores que não tenham cometido infrações de trânsito, incentivando os contribuintes a serem bons motoristas.[41]

O controle da validade da tributação extrafiscal envolve, em primeiro lugar, a análise da concorrência das competências administrativa (para buscar o fim social ou econômico visado) e tributária (para instituir a espécie tributária e para gravar a riqueza alcançada pela norma tributária impositiva) do ente político; em segundo lugar, a análise da adequação da tributação para influir no sentido pretendido, ou seja, da sua eficácia potencial para dissuadir as atividades indesejadas ou de estimular as atividades ideais.[42]

6. Direito Tributário

A submissão do Estado ao Direito permitiu que se colocasse a tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, tendo como partes o Estado credor e o contribuinte devedor, cada qual com suas prerrogativas. E isso não apenas sob uma perspectiva

estática, mas também dinâmica, abrangendo tanto as questões materiais como as garantias formais, procedimentais e processuais.

Mas a outorga de competências, a enunciação de limitações e a compreensão de que a tributação se dá conforme o Direito não implicou, por si só, a possibilidade de se falar propriamente em um Direito Tributário.

A arrecadação tributária, durante muito tempo, foi objeto da ciência das finanças e, no âmbito jurídico, do amplo ramo do Direito Administrativo. Posteriormente, as questões relacionadas à receita e à despesa do Estado passaram a ser objeto de ramo autônomo: o Direito Financeiro. Apenas no último século é que se passou a ter um tratamento sistemático e específico para as questões atinentes à tributação, identificando-se princípios e institutos próprios, o que originou o Direito Tributário, com objeto ainda mais restrito, focado na imposição e arrecadação de tributos.

MARCO AURÉLIO GRECO destaca que: "O Direito Tributário é, talvez, o único ramo do Direito com data de nascimento definida. Embora, antes disso, existam estudos sobre tributação, especialmente no âmbito da Ciência das Finanças, pode-se dizer que foi com a edição da Lei Tributária Alemã de 1919 que o Direito Tributário começou a ganhar uma conformação jurídica mais sistematizada. Embora o tributo, em si, seja figura conhecida pela experiência ocidental há muitos séculos, só no século XX seu estudo ganhou uma disciplina abrangente, coordenada e com a formulação de princípios e conceitos básicos que o separam da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do Administrativo".[43]

O alemão ALBERT HENSEL, considerando o advento da Reichsabgabenordnung (Lei Tributária do Reich) de 1919 e a instauração da Administração Financeira e do Tribunal Financeiro do Reich, publicou, em 1924, a obra que hoje é considerada por muitos como o primeiro grande clássico do Direito Tributário, por ter dado um tratamento sistemático à matéria capaz de destacar sua autonomia como ramo do Direito, intitulada justamente Steuerrecht (Direito Impositivo). Também merece destaque a obra de BLUMENSTEIN sobre o Direito Tributário Suíço, publicada em 1926, sob o título Schweizerischen Steuerrecht, seguida da publicação, pelo mesmo autor, já em 1944, da obra System des Steuerrechts. Outro grande clássico do Direito Tributário é a obra escrita ainda na década de 30 pelo italiano ACHILLE DONATO GIANNINI, Istituzioni di Diritto Tributario. Não se deve olvidar, por certo, El Hecho Imponible, de Dino Jarach, obra em que, em 1943, cuidou da teoria geral do Direito Tributário material. Cabe destacar, contudo, que BERLIRI atribui a GRIZIOTTI a afirmação da autonomia do Direito Tributário.[44] De qualquer modo, BERLIRI ensina que tal decorreu de uma construção plurissecular, com impulso na própria necessidade prática de se tratar com a matéria. Assim é que refere textos como o Tractatus de tributis et vectigalibus populi romani, de 1619, dentre outros ainda mais antigos.

No Brasil, foi com a Emenda Constitucional 18/65 que, pela primeira vez, se teve estruturado um sistema tributário, logo em seguida surgindo o Código Tributário Nacional, de 1966, cujo projeto foi apresentado ainda no exercício da competência atribuída à União pela Constituição de 1946 para legislar sobre Direito Financeiro.

São obras clássicas do Direito Tributário brasileiro, dentre outras: Limitações

Constitucionais ao Poder de Tributar (1951) e Direito Tributário Brasileiro (1970),[45] de ALIOMAR BALEEIRO; Introdução ao Direito Tributário (1958) e Fato Gerador da Obrigação Tributária (1964), de AMÍLCAR FALCÃO; Teoria Geral do Direito Tributário (1963), de ALFREDO AUGUSTO BECKER; Hipótese de Incidência Tributária (1973), de GERALDO ATALIBA; e Teoria da Norma Tributária (1974), de PAULO DE BARROS CARVALHO.

7. Relação com outras disciplinas jurídicas

O Direito Tributário guarda íntima relação com quase todos os ramos do direito. E, como todos os outros, é parte do Sistema Jurídico. Aliás, há muito já se desmitificou a ideia de que se poderia ter qualquer ramo marcado por uma autonomia que se pudesse confundir com isolamento ou independência.[46] O direito é um só, ainda que contemple tratamento específico das diversas áreas por ele regidas.

O domínio do Direito Constitucional é fundamental para a compreensão do Direito Tributário, absolutamente condicionado constitucionalmente no que diz respeito às possibilidades de tributação e ao modo de tributar, bem como aos princípios que regem a tributação. Temas como o sigilo bancário, o direito de petição, o direito a certidões e as cláusulas pétreas repercutem frequentemente na esfera tributária. A própria consideração da obrigação de pagar tributo como dever fundamental e a projeção do Estado Social e da solidariedade para o campo tributário evidenciam as relações entre o Direito Constitucional e o Direito Tributário. A legislação tributária tem de ser reconduzida ao Texto Constitucional para a análise da sua constitucionalidade, para construção das interpretações e de aplicações válidas. São, pois, de elevada importância os textos de Direito Constitucional Tributário.[47]

O Direito Civil projeta-se com evidência para o âmbito tributário já quando da análise das normas de competência, em que se tem de considerar na sua própria dimensão os conceitos, formas e institutos de direito privado, conforme orientação expressa do próprio art. 110 do CTN. Ademais, o tributo é obrigação pecuniária, servindo-lhe de referência toda a disciplina das obrigações.

Revela-se, ainda, um Direito Administrativo Tributário, porquanto a tributação é exercida pelo estado, sendo o tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Toda a temática dos atos administrativas, do exercício do poder de polícia e, ainda, do processo administrativo se projeta para o Direito Tributário com tratamento específico.

O Direito Financeiro, por sua vez, guarda relação estreita com o Direito Tributário. E isso principalmente em razão da funcionalização da tributação, a exigir a análise da finalidade quando da instituição das contribuições e empréstimos compulsórios, bem como da efetiva destinação do seu produto, como critério de validação constitucional de tais tributos.

O Direito Comercial mantém relação íntima com o Direito Tributário, envolvendo os tipos de sociedade, a responsabilidade dos sócios, dos representantes e dos adquirentes de fundo de comércio, a apuração do lucro, a função social da empresa, o intuito

negocial, os diversos contratos, a falência e a recuperação judicial.

O Direito do Trabalho igualmente aparece com frequência nas lides tributárias, pois, da caracterização ou não de relação de emprego, depende a incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha ou a incidência de contribuições sobre o pagamento a autônomos, bem como, da caracterização ou não de determinadas verbas como salariais ou indenizatórias, depende a incidência de imposto de renda. Diga-se, ainda, que o inciso VIII do art. 114 da CF, acrescentado pela EC 45/04, determina que a Justiça do Trabalho execute, de ofício, ou seja, por iniciativa própria, as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças que proferir, de modo que, nos autos da reclamatória trabalhista, são apuradas e exigidas as contribuições previdenciárias devidas pela empresa como contribuinte e como substituta tributária do empregado.

O Direito Internacional ganha relevo em face dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, estabelecendo mercados comuns (como a União Europeia e o Mercosul) ou evitando a bitributação em matéria de imposto de renda (como a Convenção Brasil Suécia para evitar a dupla tributação), e da extraterritorialidade estabelecida para alguns tributos federais.[48] Isso sem falar no acordo sobre subsídios e medidas compensatórias no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC).[49]

O Direito Processual Civil também se apresenta intimamente relacionado com o Direito Tributário como instrumento tanto para a satisfação dos créditos do fisco como para a proteção, defesa e ressarcimento dos contribuintes. Há o que se pode chamar de um Direito Processual Tributário, em que inúmeras ações assumem contornos específicos, como é o caso da execução fiscal e da ação cautelar fiscal, de um lado, e do mandado de segurança, da ação anulatória, da ação declaratória, da ação de repetição de indébitos tributários, da ação de consignação em pagamento e da medida cautelar de caução, de outro.

O Direito Penal mantém relações estreitas com o Direito Tributário como decorrência da criminalização de diversas condutas vinculadas ao descumprimento de obrigações tributárias, de que é exemplo o descaminho, com a internalização de mercadorias mediante ilusão dos tributos devidos, e a apropriação indébita de valores retidos pelo substituto tributário e não recolhidos ao Fisco. Ademais, seus princípios e institutos contribuem para a compreensão e aplicação dos dispositivos da legislação tributária que impõem penalidades, como multas e perdimento de bens.

8. Relação com a Economia

O problema central da Economia é geração de riqueza num contexto de bens escassos e aplicações alternativas.

A tributação implica custo para a atividade econômica, de modo que é elemento importantíssimo para qualquer iniciativa empresarial ou profissional. Carga tributária demasiada pode tornar proibitivos certos negócios, comprometendo a livre iniciativa. Os benefícios tributários, por sua vez, quando subjetivos, podem causar violação à isonomia e à livre concorrência e, quando objetivos, desonerar determinados setores em

detrimento de outros.

Ademais, em um sistema econômico, a viabilização das operações está sujeita aos chamados custos de transação. A complexidade da legislação tributária influi nesses custos, seja por força dos esforços necessários ao correto cumprimento das obrigações acessórias e principais (custos de conformidade), seja em razão dos riscos relacionados ao planejamento fiscal. Quanto mais certas as regras relativas à tributação, quanto mais farta a informação, quanto maior a segurança relativamente à observância das garantias do contribuinte e mais rápido e efetivo seu acesso à Justiça, menores os custos de transação, ou seja, menor o investimanto de recursos necessário ao cumprimento das obrigações tributárias.

Não podemos deixar de referir, ainda, a importância da Economia na análise do Direito como um todo e, em particular, do Direito Tributário. Permite compreender os efeitos das normas jurídicas e das decisões judiciais sobre o funcionamento do mercado, emprestando ferramentas para a compreensão do que leva a uma melhor alocação de recursos e geração de riquezas. Essas análises, que tiveram como patrono o britânico Ronald Coase (1910-2013), deram origem à escola denominada Law and Economics, da qual Richard Posner é um dos principais teóricos. Dentre os tributaristas que vem estudando a matéria, podemos referir Paulo Caliendo[50] e Cristiano Carvalho.[51]

9. Relação com a Contabilidade

A Contabilidade permite que se tenha transparência quanto às operações e à situação patrimonial das pessoas jurídicas, fornecendo elementos para a análise do seu desempenho e para a gestão e planejamento das suas atividades, tenham fins lucrativos ou não. Interessa, assim, num primeiro momento, aos administradores, aos sócios e ao mercado. Mas também constitui ferramenta indispensável para a tributação, permitindo a identificação da ocorrência de fatos geradores e o dimensionamento dos tributos devidos. Inúmeros conceitos contábeis são recorrentes na legislação tributária, como regimes de competência e de caixa, lucro líquido, patrimônio líquido etc.

MAÍZA COSTA DE ALMEIDA bem esclarece essa relação:

> "De acordo com o Americam Institute of Certified Public Accountants (AICPA), a finalidade da Contabilidade, desde os primórdios, 'é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões'. Dentre os diversos usuários dos demonstrativos financeiros está o estado, ou ente político tributante, que se utiliza dessas informações produzidas para identificar a realização das condutas prescritas pelo direito positivo tributário e analisadas descritivamente pela ciência do Direito Tributário, fazendo nascer a obrigação tributária. [...] ... a relação entre Direito Tributário e Contabilidade se dá exatamente na medida em que o Estado é um dos usuários (não o único) da informação produzida em relação à situação econômico-financeira de uma determinada entidade. E, na medida em que a Contabilidade não está exclusivamente voltada a identificar o fato gerador prescrito na norma tributária, a legislação fiscal trata de adaptá-la, dando aos

fatos econômicos registrados contabilmente os contornos exigidos para que seja identificada a hipótese de incidência tributária".[52]

É importante considerar que há ajustes para fins de tributação, como no caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), que não incidem propriamente sobre o lucro líquido (lucro contábil) da empresa, mas sobre o lucro real e sobre o resultado ajustado, obtidos mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação tributária.

Além disso, como o objeto da tributação é a riqueza reveladora de capacidade contributiva, sob essa perspectiva é que precisam ser consideradas as bases econômicas. Daí por que nem tudo o que contabilmente é considerado receita, por exemplo, pode sê-lo para fins de tributação. JOSÉ ANTÔNIO MINATEL destaca que "[...] há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário".[53]

10. Conceito de tributo

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado.[54] Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que se consubstancie em atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público ou, ainda, para o custeio de atividades estatais diretamente relacionadas ao contribuinte.

Tais características se evidenciam quando da leitura, no Texto Constitucional, do Capítulo "Do Sistema Tributário Nacional".

A outorga de competência se dá para que os entes políticos obtenham receita através da instituição de impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156), de taxas (arts. 145, II, e 150, V), de contribuições de melhoria (art. 145, III), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições especiais (arts. 149 e 195). Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de **obrigações em dinheiro**, tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas.

Tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes.

Obrigação que não seja pecuniária, como a de prestar serviço militar obrigatório, de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições, não constitui tributo. Mesmo aquelas

obrigações relacionadas com a tributação e, inclusive, alcançadas pela denominação de obrigações tributárias, conforme a dimensão conferida ao termo pelo art. 113 do Código Tributário Nacional, mas que sejam de fazer, não fazer ou de tolerar, como as obrigações acessórias de prestar Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e de admitir a presença de auditor fiscal e a análise dos livros fiscais, não se confundem com a obrigação de pagar tributo. De outro lado, porém, o fato de se estar diante de obrigação pecuniária estabelecida em lei, não revela, por si só, sua natureza tributária, pois esta pressupõe que não haja qualquer concorrência da vontade do contribuinte, ou seja, que se qualifique como receita pública compulsória.

O **caráter compulsório** do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração os tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação ex lege, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. A adequada consideração do traço da compulsoriedade faz com que não se caracterizem como tributárias as receitas patrimoniais relativas ao uso ou à exploração de bens públicos em caráter privado (taxa de ocupação de terreno de marinha e compensação financeira pela exploração de recursos minerais), porquanto, nestes casos, não há compulsoriedade na constituição do vínculo, mas adesão a um regime remuneratório.

Vê-se, ainda, que a outorga de competência tendo como referência simples manifestações de riqueza do contribuinte (critério da base econômica na distribuição das competências), serviços específicos e divisíveis prestados pelos entes políticos, exercício efetivo do poder de polícia, realização de obra que implique riqueza para os proprietários de imóveis ou, ainda, em face da necessidade de buscar meios para custear determinadas atividades vinculadas a finalidades específicas previstas no texto constitucional. As diversas espécies tributárias não guardam nenhuma relação com o cometimento de ilícitos pelos contribuintes. Daí se extrai, pois, a noção de que tributo **não constitui sanção de ato ilícito**.

Por isso, não há que se confundir o tributo, em si, com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal. Isso sem prejuízo de que as multas pelo descumprimento da legislação tributária, embora não constituindo tributos, sejam consideradas, por dispositivo expresso do CTN, obrigação tributária principal, ao lado do tributo, isso para que sejam submetidos, tanto o tributo, como as multas tributárias, ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução.

O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (e.g., definir alíquota maior para o IR relativamente à renda advinda do jogo do bicho).[55] Mas costuma-se dizer que a ilicitude subjacente é irrelevante. Assim é que, adquirida renda por algum contribuinte, submete-se ao imposto de renda e, promovida a circulação de mercadorias, sujeita-se ao imposto sobre a

circulação de mercadorias, sem que haja qualquer obrigação dos órgãos de fiscalização de investigar se a origem da renda é lícita ou se a empresa detinha os direitos e registros para a comercialização dos produtos que constituem objeto do seu negócio. Analisamos a tributação do ilícito adiante, no capítulo relativo à obrigação tributária, quando tratamos da ocorrência do fato gerador.

Vê-se que o a Constituição recepcionou o **conceito de tributo constante do CTN**: "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Cabe, porém, ressaltar que o art. 3º do CTN, ao se referir à **instituição por lei**, refere-se a um requisito de validade e não de existência do tributo. Requisito de existência do tributo é a compulsoriedade. A exigência de lei pelo art. 150, I, da CF, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança. Uma exigência pecuniária, compulsória, que não seja sanção de ilícito, cobrada pela Administração com base em uma Portaria, será, sim, tributo (os requisitos de existência estão satisfeitos), ainda que inválido (o requisito de validade – observância da legalidade estrita – está violado).

A referência feita pelo art. 3º do CTN à **cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada** e a previsão do art. 119 do CTN no sentido de que apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeito ativo de obrigação tributária justificam-se em face da natureza da atividade tributária, que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos. Assim, somente mediante atividade administrativa pode ser exigido o pagamento do tributo. Pessoa jurídica de direito privado só pode figurar como destinatária do produto da arrecadação e, ainda assim, apenas quando, sem fins lucrativos, exerça atividade do interesse público.

A plena vinculação a que se refere o art. 3º tem, ainda, outra implicação. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Não há que se dizer, por certo, que inexistam juízos de oportunidade e de conveniência,[56] o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor. Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias. É por isso, e.g., que o art. 141 do CTN diz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou se extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no Código, fora dos quais não podem ser dispensadas a sua efetivação e as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.

Mas o conceito trazido pelo CTN não faz referência à condição de **receita pública** que é inerente ao tributo, receita esta que pode ser destinada ao próprio ente tributante ou a

terceiros, pessoas de direito público ou mesmo de direito privado, desde que sem fins lucrativos, que exerçam atividade do interesse público, como é o caso dos sindicatos (art. 8º, IV, da CF) e dos entes sociais autônomos (art. 240 da CF). É por esta característica que se afasta a natureza tributária da contribuição ao FGTS que, implicando depósito em conta vinculada em nome do empregado, caracteriza-se como vantagem trabalhista.[57]

O conceito de tributo constante do Modelo de Código Tributário para a América Latina, embora conciso, faz referência à finalidade do tributo: "Art. 13. Tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins".

Verificados tais traços, estaremos, necessariamente, diante de um tributo, o que atrai a incidência do regime jurídico-tributário e, com isso, implica submissão às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário.

11. Preços públicos e receitas patrimoniais

Enquanto os tributos têm como fonte exclusiva a lei e se caracterizam pela compulsoriedade, os preços públicos constituem receita originária decorrente da contraprestação por um bem, utilidade ou serviço numa relação de cunho negocial em que está presente a **voluntariedade** (não há obrigatoriedade do consumo). A obrigação de prestar, em se tratando de preço público, decorre da vontade do contratante de lançar mão do bem ou serviço oferecido. A fixação do preço público, por isso, independe de lei; não sendo tributo, não está sujeito às limitações do poder de tributar.

Já em 1969, o STF proclamava a distinção entre preços públicos e taxas utilizando-se do traço da compulsoriedade como critério, conforme se vê do enunciado da **Súmula 545** do STF: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".

O grande desafio, porém, está em definir quais os serviços que se caracterizam como compulsórios.

Serviços relativamente aos quais se pode requerer o desligamento, como os de **fornecimento de água e de energia elétrica**, tem sido considerados pelo STF e pelo STJ como sujeitos a **preço público**,[58] [59] ainda que não haja a faculdade de perfurar livremente poços, de modo que, a rigor, o consumo de água tratada acaba se tornando, na prática, impositivo. Não configurando tributos, sujeitam-se ao regime jurídico comum, razão pela qual foi editada a **Súmula 412** do STJ, tornando inequívoco que "A ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil".

Quanto ao pedágio, há precedentes do STF tanto no sentido de que configuraria preço público[60] como no sentido de que se cuida de taxa de serviço, este mais recente.[61]

É importante ter em conta que a Constituição, ao cuidar dos princípios gerais da atividade econômica, prevê a prestação de serviço público por **concessionárias ou permissionárias**, estabelecendo regime específico para tal hipótese. O art. 175 da CF,

de fato, parece estabelecer cláusula de exceção nesses casos, fazendo com que as salvaguardas do contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar) sejam substituídas pela exigência de licitação ("sempre através de licitação") e pela política tarifária definida em lei ("A lei disporá sobre: ... III – política tarifária;"). Assim, os mesmos serviços, prestados diretamente pelo Estado, submetem-se ao regime de taxa, enquanto, prestados mediante concessão ou permissão, submetem-se ao regime de preço público.

As **receitas patrimoniais** também não são consideradas tributárias. Não há previsão constitucional para a instituição de taxa pelo uso de bem público. Aliás, quanto a estes, em se tratando de bens de uso comum, todos têm direito à sua utilização sem exclusão dos demais usuários e independentemente de pagamento. Em se tratando de outro bem público cujo uso seja permitido/concedido a particular, em caráter exclusivo, o montante que venha a ser exigido configurará receita patrimonial, não se revestindo da compulsoriedade caracterizadora dos tributos. É o caso da compensação financeira pela exploração de recursos minerais,[62] que pressupõe a decisão do particular de explorar bem público e pagar à União a participação que lhe cabe, e da chamada taxa de ocupação de terrenos de marinha, uma espécie de aluguel pago pelo particular por ocupar a faixa de marinha em caráter privado.

Configurando-se determinada contraprestação como preço público, segue as regras que regulamentam o respectivo setor, conforme o regime legal, mas não às limitações e institutos próprios dos tributos. Qualificando-se como taxa, cobrada compulsoriamente por força da prestação de serviço público de utilização compulsória do qual o indivíduo não possa abrir mão, sua exigência está sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150 da CF: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco) e às normas gerais de Direito Tributário (CTN), ou seja, ao regime jurídico tributário.

Notas

1 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

2 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 403/404.

3 UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 24/25.

4 O texto da Magna Carta está disponível em: <http://www.magnacartaplus.org>.

5 Conforme VANONI, havia um adágio inglês em matéria impositiva: "La Corona pide, los Comune conceden, los Lores permiten." (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie. 1932. Edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 155).

6 GULLOP, Floyd G. The Constitution of the United States: An Introduction. USA: 1984.

7 "Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Article treize. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indisspensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. Article quatorze. Tous les citoyens ont le droit de constater par eux même, ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée."

8 CALDEIRA, Jorge, et al. Viagem pela História do Brasil. São Paulo: Cia. das Letras, 1997, p. 111/112.

9 FAGUNDES, Antônio Augusto. Revolução Farroupilha: cronologia do Decênio Heróico. Porto Alegre: Martins Livreiro Ed., 2008, p. 17/18.

10 Sobre a Guerra Fiscal, vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

11 "[...] the modern economy in which we earn our salaries, own our homes, bank accounts, retirement savings, and personal possessions, and in which we can use our resources to consum or invest, would be impossible without the framework provided by government supported by taxes." (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. The Myth of Ownership, New York: Oxford, 2002, p. 8).

12 GODOI, Marciano Seabra de. A Volta do in dúbio pro Contribuinte: Avanço ou Retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, 2013, p. 187.

13 "La facultad del Estado de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento del ordenamiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del derecho. La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado y sin Estado no existiría derecho." (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, p. 183).
"No puede ser odioso lo que es necesario para la existencia misma del Estado y que tiene por finalidad única la utilidad de los ciudadanos. Como falló una vieja sentencia del Tribunal de Turín… 'las tasas libremente votadas y conformes a la necesidad del Estado representan el orden, la libertad, la justicia, la seguridad, la beneficencia, el ejército, la armada, la independencia, el honor de la patria'. Hablar de odiosidad del tributo significa, pues, desconocer el indisoluble vínculo entre existencia del Estado e imposición." (VANONI, E. Op. cit., p. 182/183).

14 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195.

15 "A expressão retórica corrente 'juiz fiscalista' é um 'ferro de madeira', uma contradição em termos e um agravo à função jurisdicional. A interpretação e aplicação das normas fiscais não deve ser a priori nem pró Fisco nem contra Fisco, mas em prol da lei." (BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. RDDT nº 211/106, abr/2013)

16 "O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade." (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13).
"Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte." (NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Liv. Almedina, 1998, p. 679).

17 "La formulación constitucional del deber de contribuir cumple una triple función jurídico-política: a) de legitimación del tributo, cuyo fundamento o justificación descansa no ya en la simple fuerza o poder de supremacía del Estado (frente a la impotencia del súdito), sino en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por su interes, en tanto miembros de la comunidad política, en la existência y mantenimiento del Estado. Como há escrito A. BERLIRI el deber del contribuyente de pagar los tributos no es la consecuencia, es una premisa, un prius; es el derecho, o mejor, el poder del Estado a exigirlos lo que es consecuencia, el reflejo, del deber de los ciudadanos de pagarlos. Y no a la inversa. El Estado no recauda los impuestos quia nominor leo, sino porque el ciudadano tiene el deber de conribuir a su mantenimiento. Fundamento causal del tributo, por tanto, y conexión del deber de contribuir con el gasto público y su ordenación, que se proclama en el art. 31.2 CE; b) de límite y de garantía jurídica, en cuanto la norma constitucional fija los límites del deber de contribuir, sin que el Estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente (la capacidad económica). Y al propio tiempo, de garantía de los ciudadanos, pues aunque las normas constitucionales que imponen deberes cívicos más que garantizar la libertad y la propiedad individual las constriñen al afirmar un deber de los ciudadanos y el correlativo derecho – rectius poder – del Estado), sin embargo es también una norma de garantía en cuanto indirectamente limita el derecho de supremacia del Estado, que ha de configurar en cada caso, como elemento base de la imposición supuestos de hecho que sean reveladores de capacidad económica; c) de orientación programática de la actuación de los poderes públicos, primordialmente del legilativo, al cual se le encomienda la creación de un sistema tributário justo como cauce para la actuación del deber de contribuir proclamado constitucionalmente, y funcionalmente conexo, como hemos dicho, con el gasto público." (BEREIJO, Álvaro Rodríguez. "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico", Civitas Revista Española de Drecho Financiero nº 125/2005)

18 NABAIS, José Cabalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedida, 2004, p. 45, nota 76.

19 VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie. 1932. A citação é da edição espanhola de 1961 publicada pelo Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 183.

20 VANONI, E. Op. cit., p. 182/183.

21 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

22 NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 679.

23 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 147.

24 Afirmamos alhures: "Assim como o gozo de imunidade não dispensa do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária (art. 194, parágrafo único, do CTN), também não exime o ente imune de figurar como substituto tributário, com todas as obrigações daí decorrentes, inclusive respondendo com recursos próprios na hipótese de descumprimento do dever de retenção do tributo. Note-se que a retenção de tributos na fonte, na qualidade de responsável tributário, se efetuada adequadamente, nenhum ônus acarreta às entidades imunes, pois a operação se dá com dinheiro do contribuinte. A previsão constante deste § 1º, pois, justifica-se plenamente, constituindo válida regulação das imunidades enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar." (PAULSEN. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014) Veja-se, ainda, precedente do STF: "A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento." (STF, 2ª T., RE 202987, JOAQUIM BARBOSA, jun/09)

25 CASADO OLLERO, Gabriel. Op. cit., p. 151 y 157.

26 Art. 113, § 2º, do CTN.

27 Os Estados vêm assumindo, em todo o mundo, predominantemente a condição de Estados de Direito Democráticos e Sociais. Caracterizam-se como Estado de Direito porque todos, inclusive o próprio Estado, estão submetidos ao direito. Democráticos porque os legisladores e o governo são eleitos pelo povo e atuam em seu nome e em seu benefício. Sociais porque se exige do Estado que assegure direitos fundamentais inclusive de caráter social (os direitos a prestações). Em um Estado de Direito Democrático e Social são congregadas a liberdade, a participação e a solidariedade. O Estado proclama e garante não só direitos fundamentais de primeira geração (direitos de liberdade: civis e políticos) como promove e assegura direitos fundamentais de segunda geração (direitos a prestações: sociais e econômicos) e, inclusive, de terceira geração (direitos difusos como ao meio ambiente equilibrado e ao patrimônio cultural) e de quarta geração (informação, pluralismo).

28 BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 200/201.

29 Estudo sobre a Carga Tributária/PIB X IDH.

30 Disponível em <https://ibpt.org.br>.

31 O Índice de Desenvolvimento Humano mede o grau de desenvolvimento econômico e de qualidade de vida da população, variando de 0 (mais baixo) a 1 (mais alto). A ONU vem calculando e divulgando anualmente o índice de cada país mediante análise de dados relacionados à riqueza, alfabetização, educação e expectativa de vida.

32 Vide análise da matéria no site da Controladoria-Geral da União: <www.cgu.gov.br>, em publicações, prestação de contas.

33 Atualmente, Fisco e Erário são expressões sinônimas na literatura tributária. Originalmente, contudo, tinham significado diverso, conforme ensina VANONI, referindo-se à história romana: "En la época republicana, caja del Estado era el aerarium, administrado por el Senado. El fiscus surgió como caja privada del emperador, pero paulatinamente, al ir concentrándose el poder en la persona del soberano, el fisco vino a significar la reunión de todos los bienes del Estado en manos del emperador. Así se anuló la distinción entre caja del Estado y caja privada del emperador…" (Op. cit., p. 183)

34 NABAIS, José Cabalta. Op. cit., p. 191/192.

35 "Le imposte presentano due aspetti, quello fiscale e quello extrafiscale, dei quali i confini non sempre risultano agevolmente individuabili." (MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. I Fini Extrafiscali Dell'Imposta. In: AMATUCCI, Andréa. Trattato di Diritto Tributário. 1º vol. Milano, CEDAN, 2001, p. 686).

36 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 228-229.

37 A Ley General Tributaria española, de 2003, é muito clara em seu artigo 2: "Los tributos, además de ser medios para

obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución."

38 "A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos económicos-sociais." (NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Liv. Almedina, 1998, p. 695).

"[...] se ha generalizado la utilización del tributo – y, de forma especial, del impuesto – como un medio de conseguir otras finalidades: creación de empleo, fomento del desarrollo económico de una determinada zona, preservación del medio ambiente, ahorro de energía, repoblación forestal", de ahí "que quepa hoy distinguir entre impuestos fiscales – los tradicionales, aquellos cuya finalidad esencial es financiar el gasto público – e impuestos extrafiscales – aquellos cuya finalidad esencial está encaminada a la consecución de esos otros objetivos." (QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; LÓPES, José M. Tejerizo; OLLERO, Gabriel Casado. Curso de Derecho financiero y Tributario. 18ª ed. Madrid: Tecnos, 2007, p. 90).

39 MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p. 36/37.

40 STF, Tribunal Pleno, Ministra ELLEN GRACIE, ADI 1.276, Rel. 2002.

41 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, ADIMC 2.301, 2000.

42 O leading case em matéria de controle da tributação extrafiscal no Direito espanhol é a Sentença do Tribunal Constitucional espanhol 37/87.

43 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000, p. 147.

44 "Col principio del 1900 si afferma ivece la tendeza, che si è andata poi sempre più aceentuando, a considerare io diritto tributario coe una disciplina autônoma rispetto al diritto amministrativo e conseguentemente si há uma nuova fioritura di opere dedicate esclusivamente al diritto trbutario, sino a che, per mérito principalmente del Grizioti, si afferma esplicitamente l'autonomia scientifica di questo ramo del diritto e nelaa scuola di Pavia si suscita un vivace fermento di studi dedicati appunto allá trattazione sistemática del diritto tributário." (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributário. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 29/30)

45 Essa obra de BALEEIRO continua sendo publicada. Está na 12ª edição, com notas de atualização de MISABEL DERZI.

46 "[...] il diritto finanziario e quello tributário non costituirebbero mai un qualcosa di distaccato dagli altri rami del diritto, quase un ordinamento giuriico a sé, poiché, data l'unitarietà del diritto, qualunque sua branca, per quanto autonoma, è necessariamente collegata con tutte le altre con le quali forma un tutto único inscindibile. Esattamente scrivera il D'Amelio che 'l'autonomia di un ramo del diritto non può mai spezzare e neppure incrinare il concetto unitário del diritto stesso. Il vichiano de uno universo jure è verità fondamentale e può considerarsi una delle conquiste definitive dello spirito umano. Gli è che l'autonomia sta all'unità come i raggi alla sfera. Sicché l'autonomia non è disintegrazione, ma parte del tutto. Ne consegue che l'autonomia di una branca del diritto non può escludere né ignorare le altre branche anch'esse autonome, delle quali ha bisogno per vivere'." (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributário. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 9).

47 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar; CARRAZA. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008; PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010; ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008; VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. São Paulo: Atlas, 2007.

48 Acerca da extraterritorialidade do Imposto sobre a Renda, vide o art. 43, §§ 1º e 2º, do CTN.

49 Vide: <www.wto.org>.

50 CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Uma visão Crítica. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

51 CARVALHO, Cristiano. El Análisis Económico del Derecho Tributário. Lima: Editorial Grijley, 2011.

52 ALVES, Maíza Costa de Almeida. O IRPJ e a dedutibilidade dos gastos na oferta pública de ações: nova perspectiva diante da alteração da legislação societária. RDDT nº 212/78, mai/2013.

53 MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 244.

54 GERALDO ATALIBA criticava o fato de o CTN ter conceituado tributo em seu art. 3º, porque tal dá a impressão de que poderia tê-lo feito de forma diversa, alterando sua essência, quando, em verdade, o legislador infraconstitucional não tem esse poder.

55 Mas o dimensionamento do tributo em função do cometimento de ilícito pode apresentar-se de modo disfarçado, como nos casos de concessão de desconto de IPVA para os motoristas que não tenham cometido infração no último ano. Tal acaba implicando que, embora revelem a mesma capacidade contributiva e, portanto, tenham que ser tratados igualmente no que diz respeito ao dever de pagar tributos, dois contribuintes venham a ser notificados para pagamento de

valores distintos a título de IPVA, o que nos parece violar a noção de tributo. Vide, do STF, a ADI 2.301 MC.

56 Valem as ponderações feitas por Paulo de Barros Carvalho no sentido de que tal não é absoluto: "O magistério dominante inclina-se por entender que, nos confins da estância tributária, hão de existir somente atos vinculados, fundamento sobre o qual exaltam o chamado princípio da vinculabilidade da tributação. Entretanto, as coisas não se passam bem assim. O exercício da atuosidade administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que são, aliás, mais freqüentes e numerosos. O que acontece é que os expedientes de maior importância, aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária, são pautados por uma estrita vinculabilidade, caráter que, certamente, influenciou a doutrina no sentido de chegar à radical generalização. Podemos isolar um catálogo extenso de atos administrativos, no terreno da fiscalização dos tributos, que respondem, diretamente, à categoria dos discricionários, em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado. Compreendido com essa ressalva, nada haverá de extravagante em proclamarmos o vigor do princípio da vinculabilidade da tributação." (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 183).

57 No RE 522.897, Rel. Ministro GILMAR MENDES, o STF está discutindo qual o prazo para cobrança das contribuições ao FGTS, se o próprio das ações trabalhistas, estabelecido pelo art. 7º, XXIX, da CF ou se o trintenário, que anteriormente era previsto em lei específica. Dispõe a **Súmula 210** do STJ: A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta (30) anos.

58 STF, Primeira Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, 2002; STF, Tribunal Pleno, RE 576.189, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, AReg. 201.630/DF, 2009.

59 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 856.378 AgRg, 2009.

60 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, ADI 800 MC, 1992.

61 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 181.475, 1999.

62 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, ADI 2.586, 2002; STF, Primeira Turma, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, RE 228.800, 2001.

Capítulo II – Espécies Tributárias

12. Características e regimes jurídicos específicos

Ao outorgar competência para a instituição das diversas espécies tributárias, a Constituição revela suas características intrínsecas e aponta o regime jurídico específico que lhes é aplicável.

Embora todos os tributos se submetam a regras gerais comuns, há normas específicas para as taxas, para os impostos, para as contribuições de melhoria, para os empréstimos compulsórios e para as contribuições.

A importância de distinguir as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está, justamente, no fato de que a cada uma corresponde um regime jurídico próprio.

Nem sempre o legislador nomeia os tributos que institui de acordo com as características essenciais de que se revestem. Por vezes, chama de taxa tributo que constitui verdadeira contribuição, ou de contribuição o que configura imposto. Equívocos de denominação podem decorrer da errônea compreensão das diversas espécies tributárias ou mesmo do intuito de burlar exigências formais (lei complementar) e materiais (vinculação a determinadas bases econômicas), estabelecidas pelo texto constitucional. Por exemplo: a União não pode criar dois impostos com mesmo fato gerador e base de cálculo, nem duas contribuições de seguridade social com o mesmo fato gerador e base de cálculo; mas não há óbice constitucional a que seja criada contribuição com fato gerador idêntico a de imposto já existente. É indispensável saber, com segurança, portanto, se uma nova exação surgida é um imposto ou uma contribuição.

Daí por que a identificação da natureza jurídica específica de determinado tributo independe da denominação que lhe seja atribuída pelo próprio legislador, devendo ser feita com atenção aos seus traços essenciais.[63]

Conforme o art. 4º do CTN, tanto a denominação como as demais características formais adotadas pela lei são irrelevantes para qualificar a espécie tributária.

Havendo equívocos na denominação atribuída pelo legislador, cabe ao intérprete renomear ou requalificar o tributo e submetê-lo ao regime jurídico correspondente à espécie tributária a que realmente corresponda.

13. Critérios para a identificação das espécies tributárias

A análise das normas de competência é que possibilita identificarmos cada espécie de tributo.

Conforme ALBERTO XAVIER, a CF não procedeu "a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos (contribuição de

melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios quer à estrutura, quer à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios”.[64]

Efetivamente, a CF atribui características distintas às diversas espécies tributárias com base em critérios que em muito desbordam da simples natureza dos possíveis fatos geradores. Daí por que é preciso ter reservas à primeira parte do art. 4º do CTN que assim dispõe: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...]”. À luz do sistema tributário estabelecido pela CF/88, a análise do fato gerador é insuficiente para a identificação das espécies tributárias.

O artigo 4º do CTN, aliás, já recebia críticas antes do advento da CF/88, sendo que Geraldo Ataliba destacava a importância da base de cálculo na identificação da espécie tributária.[65] Isso porque o estabelecimento de uma relação jurídico-tributária depende da previsão legal tanto do fato gerador (elemento material) como dos demais aspectos da norma tributária impositiva, com ênfase para a base de cálculo (essência do aspecto quantitativo), sendo que todos eles são necessariamente convergentes e harmônicos. Assim, não apenas o fato gerador da obrigação é importante para identificar sua natureza jurídica específica, mas também sua base de cálculo. Esta é mesmo reveladora e merece muita atenção para que o legislador, não institua um imposto (que é tributo sobre a riqueza) sob o pretexto de estar instituindo uma taxa (necessariamente dimensionada com base na atividade estatal).

O art. 4º do CTN, em seu inciso II, refere, ainda, que seria irrelevante para determinar a espécie tributária “a destinação legal do produto da sua arrecadação”. Cuida-se de norma revogada.

Por certo que já houve tempo em que os próprios impostos eram identificados pela destinação do seu produto[66] e que o CTN procurou limpar a matéria do que os tributaristas consideravam, na época, questões de Direito Financeiro. Assim, destacou que a espécie tributária seria definida pela análise do fato gerador: se não vinculado à atividade estatal, imposto; se vinculado a serviço ou exercício do poder de polícia, taxa; se vinculado à obra pública, contribuição de melhoria, vedada a consideração da destinação legal.

Após a CF/88, com a incorporação formal das contribuições especiais e empréstimos compulsórios ao Sistema Tributário Nacional e o entendimento já pacificado de que assumiram natureza tributária, o critério estabelecido pelo art. 4º, caput e inciso II, do CTN, pode-se dizer tranquilamente, está superado. Embora continue servindo de referência para a distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois estes são identificados a partir da sua finalidade. De fato, a partir do momento em que a Constituição Federal de 1988 emprestou indiscutível caráter tributário às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, colocando como traços característicos destas espécies tributárias a sua finalidade, a destinação legal do produto da arrecadação passou a ser aspecto relevante para a determinação da natureza específica do tributo.

A “destinação legal” ou “finalidade” é, assim, atualmente, critério importantíssimo para

identificar determinadas espécies tributárias como as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, pois constitui seu critério de validação constitucional. A competência para a instituição de tais tributos é atribuída em função das finalidades a serem perseguidas.

A presunção de validade das leis e a consequente necessidade de se buscar uma interpretação conforme à Constituição, faz com que se deva proceder à análise das figuras tributárias à vista dos aspectos da norma tributária impositiva, e não da **denominação e das demais características formais**. Nesse sentido, dispõe o inciso I do art. 4º do CTN. Os limites da interpretação conforme estão na própria caracterização das diversas figuras tributárias. Para a **requalificação de um tributo** como espécie diversa daquela enunciada expressamente na lei, impõe-se que reúna os seus traços típicos, evidenciando-se a dissimulação engendrada pelo legislador. Haverá hipóteses em que restarão evidenciadas características incompatíveis com todas as espécies tributárias, impondo-se, então, a conclusão por uma tributação sem suporte constitucional.

Dar ao tributo o tratamento jurídico da espécie correspondente à sua denominação, sem analisar o seu fato gerador, pode implicar sérios equívocos. A jurisprudência traz casos em que tal aplicação viola direitos do contribuinte e outros em que prejudica o próprio erário. Vejam-se, neste ponto, os seguintes exemplos:

- um verdadeiro imposto denominado taxa: se lhe déssemos o tratamento de taxa, não estaria sujeito às imunidades constitucionais, prejudicando os entes que por ela estariam cobertos;
- um verdadeiro imposto denominado contribuição: se tolerássemos a definição de seu fato gerador e de sua base de cálculo de forma idêntica ao de outro imposto já existente, incorreríamos em infração inequívoca à expressa vedação de que dois impostos tenham fato gerador e base de cálculo idênticos;
- uma taxa denominada imposto: se a tratássemos como imposto, aceitaríamos que sua base de cálculo não tivesse relação alguma com o serviço o que, para as taxas, é requisito de validade.

14. Classificação dos tributos em cinco espécies tributárias

São cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.

O Min. MOREIRA ALVES, em voto condutor proferido quando do julgamento do RE 146.733-9/SP, em que se discutiu a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei 7.689/88, optou pela classificação quinquipartida, afirmando: "De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de

intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

Note-se que descaberia referência ao empréstimo compulsório e às contribuições sociais no art. 145 da Constituição porque, salvo as expressas exceções,[67] são de competência exclusiva da União, estando à margem da competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios. O art. 145 não classifica os tributos, apenas arrola os tributos da competência tanto da União como de Estados, DF e Municípios, deixando aos arts. 148 e 149 a referência aqueles cuja competência é mais restrita.

Pode-ser afirmar com certeza, atualmente, que as contribuições e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias autônomas, não configurando simples impostos com destinação ou impostos restituíveis como impropriamente se chegou a referir anteriormente à CF/88. Aliás, impostos nem admitem destinação específica (art. 167, IV, da CF), não sendo também passíveis de restituição.

Assim, é preciso ter reservas ao art. 5º do CTN, que só refere três espécies tributárias, dispondo: “Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. A classificação realizada pelo CTN data de 1966, quando o entendimento acerca da natureza das diversas exações não havia amadurecido suficientemente. Basta ver, segundo o art. 4º do CTN, que a natureza jurídica específica do tributo era apurada tendo em conta tão somente o seu fato gerador, critério insuficiente para a identificação das contribuições e dos empréstimos compulsórios, definidos pela Constituição Federal de 1988 não em função do seu fato gerador, mas da sua finalidade e da promessa de restituição.

Vejamos a classificação dos tributos, com suas espécies e subespécies:

a) **impostos**
a.1. ordinários (arts. 145, I, 153, 155 e 156)
a.2. residuais (art. 154, I)
a.3. extraordinários de guerra (art. 154, II)
b) **taxas**
b.1. pelo exercício do poder de polícia (art. 145, II, primeira parte)
b.2. pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, segunda parte)
c) **contribuições de melhoria** (art. 145, III)
d) **contribuições**
d.1. sociais
d.1.1. gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º)
d.1.2. de seguridade social
d.1.2.1. ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2º a 4º, c/c art. 195, I a IV)
d.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, § 4º)
d.1.2.3. provisória (arts. 74 a 90 do ADCT)[68]
d.1.2.4. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (149, § 1º)
d.2. de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§ 2º a 4º, e art. 177, § 4º)
d.3. do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte)
d.4. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A)
e) **empréstimos compulsórios**
e.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I)
e.2. de investimento (art. 148, II)

Sendo o Texto Constitucional **exaustivo** ao outorgar competência tributária aos entes políticos, todo e qualquer tributo tem de se enquadrar em uma dessas categorias, sob

pena de invalidade.

Passemos, agora, à análise das características específicas de cada espécie tributária.

15. Impostos[69]

Os impostos são tributos que incidem, necessariamente, **sobre revelações de riqueza** do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos artigos 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Como decorrência de o imposto ter por fato gerador uma riqueza do contribuinte, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tais riquezas. Assim é que, tributada a propriedade, a base de cálculo é o seu valor venal; tributada a circulação de mercadorias, o valor da operação.

De outro lado, os impostos são tributos cujo **produto não pode ser previamente afetado** a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF, salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária. RICARDO LOBO TORRES refere tal proibição como "princípio da não afetação".[70] A destinação dos impostos será feita não por critérios estabelecidos pela lei instituidora do tributo, mas conforme determinar a lei orçamentária anual.

16. Taxas

O interesse público impõe ao estado que exerça o poder de polícia administrativa e que preste determinados serviços. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais **atividades estatais** na mesma medida quando sejam específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda. Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de **justiça comutativa**.[71]

O art. 145, II, da CF tem o efeito de autorizar o legislador a vincular a tais atividades do Poder Público o surgimento de obrigação tributária. Assim, as taxas são tributos que têm como fato gerador o **exercício regular do poder de polícia**, ou a utilização, efetiva ou potencial, de **serviço público específico e divisível**, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Pressupõe, portanto, atuação administrativa do Estado diretamente relacionada ao contribuinte e indicada pelo legislador como fato

gerador da obrigação tributária.

Efetivamente, cada ente federado tem competência para cobrar taxas pelo poder de polícia que exerça ou pelos serviços que preste no desempenho da sua competência político-administrativa. Note-se que o art. 145 da CF fala da cobrança de taxas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Mas não podem cobrar taxa relativamente a serviços que a CF diz serem públicos e gratuitos, como os de saúde e de educação. Daí o advento da **Súmula Vinculante 12**: "A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal".

O CTN esclarece que o fato gerador da taxa de polícia é o seu efetivo exercício (art. 77) e conceitua:

> "Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interêsse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de intêresse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.
>
> Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder."

Quanto à taxa de serviços, o CTN estabelece como seu fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77), e dispõe sobre suas características:

> "Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
>
> I – utilizados pelo contribuinte:
>
> a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
>
> b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
>
> II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
>
> III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários."

O montante cobrado a título de taxa, diferentemente do que acontece com os impostos, não pode variar senão em função do custo da atividade estatal. Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, "em qualquer das hipóteses previstas para a instituição de taxas – prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia – o caráter sinalagmático deste tributo haverá de mostrar-se à evidência...".[72] O STF, aliás, já reconheceu que deve haver uma "equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar".[73] Do contrário, a atividade

estatal configuraria mero pretexto para a cobrança de montante aleatório, caracterizador de confisco.[74] Aliás, não é por acaso que o 145, § 2º, da CF dispõe no sentido de que "as **taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos**".[75] O parágrafo único do art. 77 do CTN faz referência à base de cálculo e ao fato gerador: "A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas". A referência a um e outro aspecto da norma tributária impositiva se justifica, porquanto devem ser harmônicos, guardando correlação direta entre si. Se a taxa é tributo cobrado em razão de determinadas atividades estatais, sendo a própria atividade seu fato gerador, por certo que o montante devido tem de estar relacionado a isso, e não a uma revelação de riqueza do contribuinte, que desborda do foco da taxa.

JOSÉ MAURÍCIO CONTI esclarece que a vedação constante do art. 145, § 2º, da CF se justifica "na medida em que impede a criação de taxas que, na verdade, seriam impostos disfarçados, ou seja, não corresponderiam a valores cobrados em função do serviço prestado ou do exercício do poder de polícia".[76] Mas, conforme a **Súmula Vinculante 29 do STF**: "É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra". E há precedentes admitindo que sua graduação tenha por critério a capacidade contributiva.[77]

O produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada da mesma. Sendo as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que tal implique o **custeio de tais atividades estatais**. As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto. Não se lhes aplica o art. 167, IV, da CF; pelo contrário, a destinação ao custeio da atividade que lhe enseja a cobrança é essencial, podendo estar explicitamente determinada na lei instituidora. Ainda que não haja a vinculação expressa do produto da arrecadação, será ela presumida. O que não se pode admitir, pois revelaria a extrapolação da norma constitucional de competência, é a determinação legal de aplicação em outra atividade ou em benefício de terceiros. Nas taxas, portanto, há dupla vinculação: o fato gerador é vinculado à atividade estatal e, também, necessariamente, o produto da arrecadação terá de ser vinculado à atividade que justifica a instituição do tributo. O STF, aliás, já decidiu que "a vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo".[78]

Por fim, é preciso destacar que as taxas, em razão do seu fato gerador e do seu cunho sinalagmático, não se prestam ao cumprimento de funções extrafiscais.[79]

17. Contribuições de melhoria

Realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas,

é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas, especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite.

O STF é claro no sentido de que a melhoria a que se refere o art. 145, III, da CF é, necessariamente, a valorização imobiliária.[80]

Pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de **obra pública**), como o enriquecimento do contribuinte (**valorização imobiliária**), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto.

Seu produto, por sua vez, é destinado a fazer frente ao custo da obra, como já decorria, aliás, expressamente, da redação do art. 81 do CTN:

> "Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado."

Os limites individual e total decorrem da própria natureza do tributo. Além da valorização imobiliária, o proprietário do imóvel situado na zona de influência não se distingue dos demais contribuintes, não se justificando que dele se exija valor superior. Além do custo da obra, nenhuma receita se justifica.

O DL 195/67 dispõe sobre a contribuição de melhoria em nível de lei complementar, assim como o CTN. Estabelece as **obras que viabilizam a instituição de contribuição**, como abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, construção e ampliação de parques, pontes, túneis e viadutos, obras de abastecimento de água potável, esgotos, construção de aeroportos e seus acessos. Cuida, ainda, do procedimento a ser observado, impondo a publicação de edital com a delimitação da área beneficiada, orçamento e plano de rateio. Indispensável, porém, de qualquer modo, que o ente político institua, por lei, a contribuição de melhoria relativa a cada obra. Isso porque a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula geral de tributação. Cada tributo depende de **lei específica** que o institua.

18. Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua **finalidade**: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF.

O tipo de fato gerador não é especificado pelo texto constitucional, podendo ser vinculado ou não vinculado. Assim, e.g., tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia podem ser fatos geradores.

Mas o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a **promessa de devolução**, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária.

Quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação futura. Uma nova lei não pode suprimir esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que garante o direito adquirido, dizendo que a lei não o prejudicará.

Ademais, a restituição deve ser **em moeda**. Isso, porque, conforme já decidiu o STF,[81] "utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo [...], a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, ou seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo [...]".

Cabe destacar, ainda, que a instituição de empréstimos compulsórios, diferentemente da generalidade dos tributos, depende, sempre, de **lei complementar** (art. 148 da CF).

19. Contribuições[82]

Há situações em que o Estado atua relativamente a um determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a **finalidades específicas** que se referem a determinados **grupos de contribuintes**, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por **critérios distributivos**, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.

Designa-se simplesmente por "contribuições"[83] ou por "contribuições especiais" (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária de que cuida o art. 149 da Constituição. Já as **subespécies** são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública.

Não é correto atribuir-se a esta espécie tributária a **denominação** de "contribuições parafiscais", tampouco de "contribuições sociais". Isso porque a expressão contribuições parafiscais, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva. De outro lado, também a locução "contribuições sociais" não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições ditas sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149, configurando-se quando se trate de contribuição voltada especificamente à atuação da União na área social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por

exemplo, não são contribuições sociais.

O custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se **referibilidade**. Não pressupõe benefício para o contribuinte, mas que a ele se relacione a atividade enquanto integrante de um determinado grupo. O contribuinte deve fazer parte do grupo, evidenciando-se uma relação de pertinência caracterizadora da referibilidade.[84] Se qualquer pessoa pudesse ser chamada a contribuir, seria um simples imposto afetado a determinada finalidade, o que é vedado pelo art. 167, IV, da CF.

A referibilidade é requisito inerente às contribuições, sejam sociais, do interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal.[85] Assim é que só os médicos podem ser contribuintes da contribuição ao Conselho de Medicina, só os integrantes da categoria profissional podem ser contribuintes da contribuição ao respectivo sindicato, só os munícipes alcançados pela política de iluminação pública podem ser contribuintes da contribuição de iluminação pública,[86] só as empresas dedicadas a atividades rurais poderiam ser contribuintes da contribuição ao instituto que promove o cumprimento da função social da propriedade rural, e assim por diante.

Diga-se, ainda, que não haverá propriamente um juízo de referibilidade condicionando a posição de contribuinte para as **contribuições sociais de seguridade social**, pois o art. 195 da Constituição, ao impor o seu custeio por toda a sociedade, estabeleceu expressamente uma especial solidariedade entre toda a sociedade, forçando, assim, uma **referibilidade ampla ou global** de tal subespécie. Mas mesmo esta especial solidariedade não autoriza a cobrança de quem a lei não indique como sujeito passivo. Frise-se, ainda, que o art. 195 diz respeito exclusivamente às contribuições de seguridade social, sendo absolutamente descabida a invocação da especial solidariedade por ele estabelecida como se aplicável fosse a outras espécies ou subespécies das contribuições.

É importante ter em consideração, contudo, que o STJ, embora adotando entendimento que nos parece equivocado, tem diversos precedentes no sentido de que as CIDES não estariam sujeitas ao juízo de referibilidade, diferentemente das contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, estas sim sujeitas a tal critério.[87] Daí por que permite a cobrança de contribuição ao INCRA mesmo das empresas urbanas.[88] O STF, por sua vez, permite a cobrança da contribuição ao SEBRAE – que é um serviço social autônomo voltado às micro empresas e empresas de pequeno porte – de todas as empresas, mesmo das médias e grandes.[89] Ademais, no RE 449233, afirma que "As contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser criadas por lei ordinária e não exigem vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados"[90] e, no RE 451915, assevera a "Inexigência... de vinculação direta entre o contribuinte e o benefício".[91] Assim, a referibilidade, enquanto traço característico das contribuições, não vem encontrando efetiva afirmação na jurisprudência como instrumento de controle da validade das contribuições.

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição: sociais, de intervenção no domínio

econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e, ainda, de iluminação pública. A destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legitima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional.

O **desvio do produto** da arrecadação que implique destinação para finalidade diversa da que justificou a instituição do tributo, pode demonstrar a inexistência, em concreto, da atividade que visa a custear ou sua realização em intensidade desproporcional ao custeio, implicando a invalidade, total ou parcial, originária ou superveniente, da exação.

O legislador não pode alterar a **destinação das contribuições**, sob pena de retirar-lhes o suporte constitucional que decorre, justamente, da adequação às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição. O STF disse da inconstitucionalidade de lei orçamentária que implicava desvio de contribuição de intervenção no domínio econômico.[92] Apenas por Emenda Constitucional é que pode ser, excepcionalmente, desvinculado o produto da arrecadação de contribuições, pois as normas de competência que definem a vinculação não constituem cláusulas pétreas.[93]

Não se podem confundir as finalidades que justificam a instituição das contribuições, enquanto critério de validação constitucional de tais tributos (pode-se instituir tributo para determinadas finalidades), **com o fato gerador** da respectiva obrigação tributária, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento. A análise da questão, aliás, fica clara quando verificamos que há várias contribuições previstas na Constituição cuja finalidade é o custeio da seguridade social (finalidade que autoriza sua instituição) e cujos fatos geradores são o pagamento de folha de salários e de remuneração a autônomos, a receita, o lucro.

Os fatos geradores e bases de cálculo das contribuições devem guardar adequação às **bases econômicas** ou materialidades que a Constituição admite sejam tributadas. O art. 149, § 2º, III,[94] permite que as contribuições sociais e interventivas recaiam sobre "o faturamento, a receita ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro" (alínea a), ressalvando, contudo, que podem ter alíquota específica, ou seja, em valor certo por unidade, tonelada ou volume (alínea b). O art. 195, I a IV, por sua vez, dispõe especificamente sobre a materialidade das contribuições de seguridade social, devendo-se combiná-lo com o art. 149, § 2º, III, para verificar o que é tributável a tal título.

20. Contribuições sociais

A outorga de competência à União para a instituição de contribuições como instrumento da sua atuação na área social deve ser analisada à vista do que a própria constituição considera como social, ou seja, dos objetivos da ordem social, o que delimitará as atividades passíveis de serem custeadas pelas contribuições sociais.

Não há, portanto, uma competência irrestrita, uma carta branca ao legislador para a criação de tributos simplesmente justificados como destinados a uma finalidade social. A

validade da contribuição dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título atinente à Ordem Social.

Vê-se, por exemplo, dos dispositivos constitucionais atinentes à **Ordem Social**, que envolve ações voltadas não apenas à saúde (art. 196), à previdência (art. 201), à assistência social (art. 203), áreas que caracterizam a seguridade social, mas também à educação (art. 205), à cultura (art. 215), ao desporto (art. 217), ao meio ambiente (art. 225) etc.

As contribuições voltadas à seguridade social são chamadas de **contribuições sociais de seguridade social**. Já as voltadas a outras finalidades sociais que não a seguridade, são denominadas de **contribuições sociais gerais**. Assim é que a CPMF, que era destinada à ação da União na área da saúde,[95] constituía[96] uma contribuição de seguridade social, enquanto a contribuição "salário-educação", voltada à educação fundamental do trabalhador, constitui uma contribuição social geral.[97] Aliás, é mesmo fundamental observar que as contribuições sociais não se esgotam nas de seguridade social, tendo um espectro bem mais largo, pois podem ser instituídas para quaisquer finalidades que forem na direção dos objetivos da ordem social.

Quanto às bases econômicas passíveis de tributação, as contribuições sociais estão sujeitas ao art. 149, § 2º, III, sendo que as de seguridade social também ao art. 195, I a IV, da CF, de modo que as contribuições instituídas sobre outras bases ou estão revogadas pelas EC 33/01, ou são inconstitucionais.

21. Contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico são conhecidas pela sigla CIDE.

O domínio econômico corresponde ao âmbito de atuação dos agentes econômicos. A Constituição Federal, ao dispor sobre a **Ordem Econômica**, estabelece os princípios que devem regê-la.

Eventual **intervenção** é feita, pela União, para corrigir distorções ou para promover objetivos,[98] influindo na atuação da iniciativa privada,[99] especificamente em determinado segmento da atividade econômica.[100] Não faz sentido a ideia de intervenção do Estado nas suas próprias atividades – intervenção em si mesmo.

Ademais, a intervenção terá de estar voltada à alteração da situação com vista à realização dos princípios estampados nos incisos do art. 170 da Constituição Federal. Assim é que serão ações aptas a justificar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico aquelas voltadas a promover, e.g., o cumprimento da função social da propriedade – de que é exemplo a contribuição ao INCRA[101] – (art. 170, III), a livre concorrência (art. 170, IV), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) ou o estímulo às microempresas e às empresas de pequeno porte – do que é exemplo a contribuição ao SEBRAE – (art. 170, IX).[102]

Para o financiamento de ações de intervenção no domínio econômico, o art. 149 da Constituição atribui à União competência para a instituição das CIDEs.

Não há sustentação para o entendimento de que a contribuição de intervenção possa ser em si interventiva, ou seja, que a sua própria cobrança implique intervenção; a contribuição é estabelecida para custear ações da União no sentido da intervenção no domínio econômico.

Quanto às bases econômicas passíveis de tributação, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas ao art. 149, § 2º, III, de modo que as contribuições instituídas sobre outras bases ou estão revogadas pelas EC 33/01, ou são inconstitucionais.

22. Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também previstas no art. 149 da CF, são chamadas contribuições profissionais ou corporativas. Dentre elas, situam-se as contribuições para os conselhos de fiscalização profissional[103] e a contribuição sindical.[104]

O s **Conselhos de Fiscalização Profissional** são autarquias profissionais que fiscalizam o exercício de profissões regulamentadas, conforme as respectivas leis específicas. As contribuições devidas a tais Conselhos, como os Conselhos Regionais de Engenharia e Arquitetura (CREA), os Conselhos Regionais de Química (CRQ), os Conselhos Regionais de Enfermagem (COREN), são chamadas **anuidades**. Tendo as anuidades exigidas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional natureza tributária, classificando-se como contribuições sociais do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149 da CF), submetem-se necessariamente à legalidade estrita (art. 150, I, da CF), à irretroatividade e às anterioridades, bem como às demais garantias tributárias.

Os sindicatos, por sua vez, costumam ter várias fontes de recursos. Mas apenas a **contribuição sindical**, estabelecida por lei, é que configura tributo, enquadrando-se em seu conceito e cumprindo os requisitos para a sua instituição e cobrança. Esta contribuição sindical pode ser a de categoria profissional, estabelecida pelos arts. 579 e 580 da CLT, devida, anualmente, por todos os trabalhadores celetistas ao respectivo sindicato na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, ou a de categoria econômica, como a devida pelas empresas rurais à Confederação Nacional da Agricultura, forte na previsão constante do art. 4º, § 1º, do Decreto-Lei 1.166/71.

Diferente é o caso da chamada contribuição confederativa, fixada pela assembleia geral, só exigível dos filiados ao sindicato respectivo, nos termos da **Súmula 666** do STF. Há ainda, a contribuição assistencial, normalmente estabelecida por convenção coletiva de trabalho, que, conquanto possa configurar obrigação dos filiados, deve ser facultativa para os não filiados, conforme o Precedente Normativo 119 do TST.

Também são consideradas contribuições do interesse de categorias econômicas as **contribuições vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específicos.**[105] [106] São elas, por exemplo, as destinadas ao Serviço Social do

Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), criados por força da Lei 8.706/93, bem como a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), criado por determinação da MP 1.715/98.[107]

23. Contribuições de iluminação pública

A EC 39/02, acrescentando o art. 149-A à Constituição, outorgou competência aos Municípios para a instituição de contribuição específica para o custeio do serviço de iluminação pública. Fez bem o Constituinte derivado ao optar por outorgar competência para a instituição de contribuição, e não de taxa. Do contrário, teríamos uma taxa pela prestação de serviço não divisível. Com a opção pela espécie contribuição no art. 149-A, privilegiou-se a pureza da figura das taxas tal como aparecem tradicionalmente em nosso direito, ou seja, relacionadas a serviços específicos e divisíveis tão somente.

A competência é para instituição de contribuição para o "custeio do serviço de iluminação pública". Não se trata de fonte de recursos para investimentos, tampouco para o custeio do que não constitua serviço de iluminação pública, ou seja, daquele prestado à população em caráter geral nos logradouros públicos. Não se presta, portanto, ao custeio das despesas de energia elétrica relativas aos bens públicos de uso especial, como as dos prédios em que funcionem os órgãos administrativos do Município ou a câmara de vereadores. Tal desvio, se normativo, autoriza o reconhecimento da inconstitucionalidade da exação, ao menos parcial, devendo-se verificar em que medida desborda da autorização constitucional, reduzindo-se o tributo ao patamar adequado. Em novembro de 2013, o STF reconheceu a existência de repercussão geral do tema relativo à destinação da Cosip, suscitado no RE 666.404, em que se discute se pode ser destinada a investimento em melhorias e ampliação da rede de iluminação pública. O TJSP entendeu que "a contribuição instituída pela Lei Complementar 157/2002 do município de São José do Rio Preto pode ser destinada apenas às despesas com instalação e manutenção do serviço, uma vez que o investimento em melhorias e na ampliação não estão incluídos no conceito de custeio do serviço de iluminação pública previsto no artigo 149-A da Constituição Federal".[108] Cabe-nos aguardar a decisão de mérito.

O caput do art. 149-A faz remissão ao art. 150, I e III, apenas tornando inequívoca a submissão desta contribuição, como qualquer outro tributo, às limitações constitucionais ao poder de tributar, evitando discussões sobre a sua natureza.

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública deve ser instituída por lei municipal, cumprindo-se, assim, a exigência do art. 150, I, da CF. Tal lei deve estabelecer, necessariamente, ao menos, o seu fato gerador, o contribuinte, e o modo de cálculo da contribuição (base de cálculo e alíquota), não podendo delegar ao Prefeito a fixação, por decreto ou outro ato administrativo normativo qualquer, dos critérios para o cálculo da contribuição de iluminação pública, pois tal violaria a legalidade absoluta que se exige.

Os Municípios, na instituição da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, têm, necessariamente, de observar as garantias da irretroatividade, da

anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal mínima (art. 150, III, a, b e c, esta acrescentada pela EC 42/03).

O sujeito ativo, de qualquer tributo, tem de ser, necessariamente, uma pessoa jurídica de direito público, o que decorre da sua própria natureza e está expressamente previsto no art. 119 do CTN. A contribuição para o custeio da iluminação pública é tributo que deve ter como credor, portanto, o próprio Município. A condição de simples arrecadador (quem recebe os valores e repassa), contudo, pode ser delegada a pessoa jurídica de direito privado, como os bancos ou, no caso da contribuição de iluminação pública, as concessionárias de energia elétrica. Adequada, assim, a previsão constante do parágrafo único do art. 149-A, no sentido de que é facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

A lei pode colocar como contribuintes os consumidores de energia elétrica. Conforme já decidido pelo STF no RE 573.675, "Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública".

A CIP (ou COSIP) pode ter como base de cálculo o próprio valor da conta de energia elétrica. O § 3º do art. 155 da CF não é óbice para tanto, porquanto só veda a incidência de outro "imposto", que não o ICMS, sobre operações relativas à energia elétrica, não a incidência de contribuição.

Considere-se, ainda, que a "progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva", nos termos do que restou decidido no já referido RE 573.675. Muitos Municípios, contudo, optaram por cobrar CIP em montante fixo, o que também é válido.

Ainda sobre tal contribuição, vide capítulo específico ainda, sobre as contribuições instituídas.

Notas

63 "A nomenclatura utilizada na lei, no que se lançou mão do vocábulo adicional, não me impressiona porque não se trata, a rigor, de um adicional. O que houve foi a criação de uma contribuição nova. Aí, surge o questionamento: seria possível criar essa contribuição nova ..." (excerto do voto do Min. MARCO AURÉLIO por ocasião do julgamento do RE 396.266-3, relativo à contribuição ao SEBRAE, em nov/03).

64 XAVIER, Alberto. Temas de Direito Tributário. Rio de janeiro: Lumen Juris, 1991, p. 26.

65 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: RT, 1991.

66 Vide o Decreto-Lei 1.804/39.

67 Art. 149, § 1º, da CF, que outorga competência aos Estados e Municípios para a instituição de contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio de regime próprio de previdência, e art. 149-A da CF que concede competência aos Municípios para a instituição de contribuição de iluminação pública.

68 Esta subespécie diz respeito à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), cuja última prorrogação estendeu-se até dezembro de 2007.

69 Sobre os diversos impostos do sistema tributário brasileiro, vide o livro que escrevemos em parceria com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

70 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 119/121.

71 FERREIRA NETO, Arthur M. Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

72 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 40.
73 Voto do Ministro MOREIRA ALVES na Representação de Inconstitucionalidade 1.077/84.
74 "TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. – A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. – Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República." (STF, Pleno, CELSO DE MELLO, ADI 2551 MC-QO, abr/03).
75 "[...] a própria essência jurídica da taxa não permite a utilização da base de cálculo normalmente moldável a algum imposto. Dito de outro modo, a base de cálculo de uma taxa, por sua própria natureza, tem de ser consoante ao aspecto material próprio da sua hipótese de incidência (prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia), devendo, pois, consistir numa referência ou um padrão para a aferição do custo do serviço ou do poder de polícia. [...] não só as taxas não poderão utilizar a mesma base de cálculo dos impostos já existentes, mas, também, para fixação desta base, não poderão ser levados em conta quaisquer dos chamados índices de tributação típicos dos impostos como o indivíduo, o patrimônio, a renda, a quantidade ou qualidade dos produtos ou das mercadorias." (RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. As taxas no direito tributário brasileiro. RTFP 55/54, abr/04).
76 CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário/Interpretado pelos Tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 28.
77 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, RE 176.382 AReg, 2000. Vide, adiante, item sobre o princípio da capacidade contributiva.
78 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MAURÍCIO CORRÊA, ADI 2.040, 1999.
79 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Análise da Taxa de Conservação Rodoviária e o Conceito de Pedágio. In: Suplemento Jurídico do Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo nº 144/22, 1993. Também em Seleções Jurídicas COAD, jul/91, p. 12.
80 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 114.069, 1994.
81 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, RE 121.336, 1990.
82 Sobre as diversas contribuições do sistema tributário brasileiro, vide o livro que escrevemos em parceria com ANDREI PITTEN VELLOSO. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
83 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 50.
84 1. "Um segundo conceito vai definir a estrutura das contribuições. [...] para as contribuições, é a qualificação de uma finalidade a partir da qual é possível identificar quem se encontra numa situação diferenciada pelo fato de o contribuinte pertencer ou participar de um certo grupo (social, econômico, profissional). [...] Paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente a assim por diante. Alguém 'faz parte', alguém 'participa de' uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem." (GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000, p. 83/84); "A União não cobrará de toda a sociedade, por uma atuação sua que é motivada por um certo grupo. Então, encontra-se uma distinção importante entre um imposto e a CIDE. Enquanto o imposto é voltado a cobrir despesas gerais, a CIDE é voltada a cobrir despesas de uma intervenção que, por sua vez, interessará ou será provocada por um determinado grupo. Encontra-se uma palavra importantíssima no estudo da CIDE: REFERIBILIDADE. Haverá um grupo que tem interesse para a intervenção do Estado, que provocou ou motivou esta, ainda que tal grupo não seja necessariamente beneficiado por ela." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre Royalties e Assistência Técnica ao Exterior. RET 37/144, jun/04). "[...] a contribuição interventiva somente poderá ser exigida daqueles que explorarem, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto da regulação estatal." (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Saraiva, 2009, p. 134). "[...] não é suficiente, para que uma CIDE seja havida por válida, a necessidade da intervenção da União, no segmento econômico eleito pela norma instituidora do gravame. É preciso mais, que seja, que o tributo venha exigido de pessoa que integra este mesmo segmento. O contribuinte, como é fácil notar, há de ser sempre alguém que tenha vínculo direto com o setor da Economia que vai sofrer a atuação da União. Na medida em que ele vai causar uma especial despesa ao setor ou dele vai receber um especial benefício, é justamente este liame que justifica sua inserção no pólo passivo da CIDE... É certo – repisamos – que a intervenção da União no domínio econômico provoca reflexos sobre toda a sociedade, até porque esta pessoa política – como todas as demais pessoas políticas – deve direcionar seu agir ao bem comum. Entretanto, é igualmente certo que tal intervenção atinge, de modo imediato,os integrantes de um dado grupo. Pois bem, é somente deles que a CIDE pode ser validamente exigida." (CARRAZZA, Roque Antonio. Contribuição de intervenção no domínio econômico... RDDT 170/93, nov/09).

85 "Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é razoável entender-se que o contribuinte deve ser a pessoa, física ou jurídica, integrante da categoria profissional ou econômica. pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuinte no interesse das mesmas. Em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuinte há de ser o agente econômico submetido à intervenção... Finalmente, em se tratando de contribuições de seguridade social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delinear o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. Malheiros: 2009, p. 421).

86 "[...] CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL. ART. 149-A DA CF. REFERIBILIDADE. [...] Situando-se a sede da Autora na zona rural do Município, que não é objeto de política de iluminação pública, conforme evidenciado nos autos, não se verifica a referibilidade indispensável a que pudesse ser considerada contribuinte da contribuição em questão." (TRF4 na AC 200371030026884).

87 "A Primeira Seção, ao apreciar a exigibilidade da contribuição para o INCRA, firmou orientação no sentido de que "as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas" (EREsp 724.789/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJ 28/5/2007)." (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, REsp 1121302, 2010).

88 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 673.059, 2006.

89 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, EDRE 396.266, 2004.

90 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, RE 449233 AgR, fev/2011.

91 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro GILMAR MENDES, RE 451915 AgR, out/2006.

92 STF, Tribunal Pleno, Relator p/Acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, ADI 2.925, 2003.

93 Desvinculação parcial foi autorizada pela EC 27/00 e prorrogada pelas EECC 42/03 e 56/07, através do art. 76 do ADCT.

94 O § 2º do art. 149 foi acrescentado pela EC 33/01.

95 ADCT, art. 74, § 3º.

96 A CPMF era um tributo temporário, tendo restado extinta ao final de 2007, quando esgotou-se o seu período de vigência sem nova prorrogação.

97 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro NELSON JOBIM, ADC 3, 1999.

98 "O que é intervir sobre o domínio econômico? Intervir sobre o domínio econômico significa, num sentido negativo, corrigir distorções do mercado. Por exemplo, quando há empresas formando um monopólio, pode-se fazer uma intervenção para criar concorrência, para gerar novos agentes no mercado. É uma intervenção do Estado que almeja corrigir falhas do mercado. Por outro lado, muitas vezes a intervenção sobre o domínio econômico também ocorrerá positivamente, para concretizar objetivos da própria Constituição. No art. 170 deste diploma, nós encontramos objetivos de atuação positiva do Estado, como, por exemplo, erradicar desigualdades regionais, diminuir as desigualdades sociais, promover a microempresa, garantir a soberania nacional, assegurar o exercício da função social da propriedade. [...] Em ambos os casos, surgida a necessidade de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, aparece a possibilidade da cobrança de uma CIDE." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre Royalties e Assistência Técnica ao Exterior. RET 37/144, jun/04).

99 "[...] a intervenção há de ser feita por lei; o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico; as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição [...]" (BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 596).

100 "A intervenção supõe a idéia de provimento pontual, circunscrito a uma determinada área, setor, segmento da atividade econômica, que apresente características que a justifiquem. [...] Relevante é deixar claro que um dos parâmetros da instituição da contribuição é a definição de uma parcela do domínio econômico, que atuará como critério de circunscrição da sua aplicação, inclusive no que se refere aos respectivos contribuintes. Contribuição de intervenção que atinja universo que abrange todos, independente do setor em que atuem, até poderá ser contribuição, mas certamente não será mais 'de intervenção'." (GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. São Paulo: Dialética, 2001, p. 16-17).

101 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministra ELIANA CALMON, EREsp 722.808, 2006.

102 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 396.266, 2003.

103 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1235676, 2011.

104 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 129.930, 1991.

105 "a natureza jurídica da contribuição ao SEBRAE é diversa da devida ao SESCOOP; o tributo devido ao SEBRAE enquadra-se como contribuição de intervenção no domínio econômico, ao passo que o outro como contribuição no interesse de categoria profissional ou econômica." (TRF4, APELREEX 2005.71.04.003807-7, Decisão do Des. Álvaro

Eduardo Junqueira, D.E. 08/07/2011).
106 SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 502.
107 Trata-se de desmembramentos das contribuições ao SESC/SENAC e SESI/SENAI.
108 Notícia do site do STF de 30 de dezembro de 2013.

Capítulo III – Princípios Tributários

24. Os diversos tipos de normas: princípios, regras e normas de colisão

As normas jurídicas podem consistir em regras ou em princípios, conforme a sua estrutura normativa.

São **regras** quando estabelecem simples **normas de conduta**, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo. Como exemplos, temos a norma que atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda (art. 153, III, da CF) e a norma que proíbe os entes políticos de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros (art. 150, VI, a, da CF). Também são regras o dispositivo legal que estabelece o vencimento dos tributos em 30 dias contados da notificação do lançamento no caso de a legislação não fixar o tempo do pagamento (art. 160 do CTN), e aquele que estabelece multa moratória para o caso de pagamento em atraso (art. 61 da Lei 9.430/96).

Em eventual conflito de regras, verifica-se a validade de cada qual e sua aplicação ao caso pelos critérios cronológico (lei posterior revoga lei anterior) e de especialidade (norma especial prefere à norma geral), definindo-se qual delas incidirá.

São **princípios** quando indicam **valores a serem promovidos**, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada **caso concreto**, conforme suas circunstâncias peculiares. Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF). Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto.

Ocorrendo **colisão de princípios**, trabalha-se de modo a construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, **ponderando-os** de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais **peso** em face das circunstâncias específicas sob apreciação[109] e cujo afastamento seria menos aceitável perante o sistema como um todo.

As **regras**, pois, caracterizam-se como sendo **razões definitivas**, prescrições que impõem determinada conduta, enquanto os **princípios** são razões prima facie, **prescrições de otimização**.

Mas há outro tipo de normas, ainda, que pode ser destacado das demais e que costumam ser consideradas simplesmente como princípios ou ser designadas como **normas de colisão**. São aquelas que orientam o aplicador do Direito quando da análise das normas-regra e das normas-princípio pertinentes ao caso, habilitando-o a verificar sua consistência normativa, sua validade e sua aplicabilidade. Conforme Humberto Ávila, cuida-se de metanormas que estabelecem a **estrutura de aplicação de outras normas**. São elas a razoabilidade, a proporcionalidade e a vedação do excesso, caracterizando-se como postulados normativos aplicativos, ou, simplesmente,

postulados. Situam-se num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam, sendo que as exigências decorrentes dos postulados vertem sobre outras normas, não para lhes atribuir sentido, mas para estruturar racionalmente a sua aplicação, de modo que "sempre há uma outra norma por trás da aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade", de modo que "só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados", pois, "a rigor, violadas são as normas – princípio e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas".[110] [111]

25. A relação entre os princípios e as limitações constitucionais ao poder de tributar

Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. O rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que se podem extrair do sistema.

No artigo 150 há garantias que constituem, inequivocamente, regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão.

De outro lado, há princípios que não constam expressamente do art. 150, como o da segurança jurídica em matéria tributária, o qual tem de ser construído por dedução do princípio do Estado de Direito e por indução a partir das regras de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade, bem como, dentre outros elementos, das referências à decadência e à prescrição. Outros princípios não constam do art. 150, mas têm suporte expresso em outro dispositivo, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

26. Princípios gerais de Direito Tributário[112]

A Constituição Federal não traz um rol de princípios em matéria tributária. É preciso pinçá-los aqui e acolá no texto constitucional.

Podemos arrolar os seguintes princípios gerais de Direito Tributário: princípios da capacidade contributiva (graduação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da capacidade de colaboração (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação.

27. Princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um **critério de justiça fiscal** capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro **princípio a orientar toda a tributação**, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição.

De qualquer modo, a previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, expressa no art. 145, parágrafo único, da CF, constitui positivação do princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão.

Embora o texto constitucional positive o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) –, cuida-se de princípio fundamental de tributação **aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual**.

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.[113] [114] KLAUS TIPKE destaca que o "princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social".[115]

Mas a **possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva** pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se tira que o princípio encontra **aplicação plena aos tributos com fato gerador não vinculado**, quais sejam, os impostos e, normalmente, também os empréstimos compulsórios e as contribuições. Não será aplicável às taxas, tributo com fato gerador vinculado, porque, estas estão fundadas em critério de justiça comutativa e não distributiva. As pessoas que individualmente se beneficiem de serviço público específico e divisível ou que exerçam atividade que exija fiscalização por parte do Poder Público, suportarão os respectivos ônus. A própria cobrança da taxa, com vista ao ressarcimento do custo da atividade estatal, pois, já realiza o ideal de justiça fiscal. Não é adequado pretender que a taxa varie conforme a capacidade contributiva do contribuinte, pois seu fato gerador é a atividade estatal, e não situação reveladora da riqueza do contribuinte, embora o STF tenha precedentes em contrário.[116]

O princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem

recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação.

Tais **conteúdos normativos extremos** (preservação do mínimo vital[117] e vedação de confisco) aplicam-se a **todas as espécies tributárias**, inclusive aos tributos com fato gerador vinculado, como as taxas. Ainda que as taxas, por terem fato gerador vinculado à atividade estatal, não possam ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, devendo guardar vinculação ao custo da atividade do estado, há outros enfoques sob os quais pode ser considerada a capacidade contributiva relativamente a tal espécie tributária. O princípio da capacidade contributiva poderá atuar, por exemplo, mesmo nos tributos com fato gerador vinculado, fundamentando eventual isenção para contribuintes que não revelem qualquer capacidade para contribuir.[118]

Aliás, há vários **modos diferentes** através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; c) progressividade.

Através de **imunidade**, a própria Constituição afasta a possibilidade de tributação de pessoas reconhecidamente pobres relativamente à obtenção de certidão de nascimento e de óbito,[119] ou seja, impede que o legislador tenha competência para determinar a incidência de taxa de serviço nesses casos.

Através de **isenção**, podem-se dispensar do pagamento de determinado tributo pessoas que não tenham capacidade contributiva, como no caso da isenção, para desempregados, de taxa de inscrição em concurso público.[120]

A **seletividade** implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes, não se confundindo com a **progressividade**, em que se tem simples agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo. Há quem considere a seletividade e a progressividade como subprincípios da capacidade contributiva.[121]

A Constituição impõe como critério para a seletividade a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (art. 153, § 3º, I, para o IPI, e art. 155, § 2º, III, para o ICMS),[122] tendo como pressuposto, pois, a presunção de que "produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva".[123] Também estabelece, como critério de seletividade, o tipo e a utilização do veículo automotor (art. 155, § 6º, II, para o IPVA) e a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, para o IPTU).

A progressividade, implicando tributação mais pesada quando a base de cálculo for maior, pressupõe maior capacidade contributiva daquele submetido às maiores alíquotas. A progressividade pode ser simples ou gradual: simples quando haja elevação de alíquotas em face do aumento da base de cálculo; gradual quando se dê mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para a alíquota inferior.[124] Há quem entenda que apenas a progressividade gradual é válida.[125]

Os impostos reais só podem ser progressivos mediante autorização constitucional

expressa, pois a orientação do STF é no sentido de que, tendo por base uma riqueza estática, não se vocacionam a tal tipo de graduação.[126]

O princípio da capacidade contributiva tem papel extremamente importante, ainda, na **adequada interpretação das bases econômicas** dadas à tributação e da própria norma tributária impositiva, particularmente quanto ao seu fato gerador e à sua base de cálculo.

Quando a Constituição autoriza a tributação da renda (art. 153, III) ou da receita (art. 195, b), o faz tendo em conta a renda e a receita enquanto manifestações de capacidade contributiva. Na análise de tais conceitos para a determinação daquilo que pode ou não ser alcançado pela tributação, o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental. Jamais se poderia, para fins tributários, considerar as indenizações por dano material como renda tributável[127] ou a contabilização das vendas inadimplidas[128] como receita tributável pois, ausente qualquer capacidade contributiva a elas atrelada, implicaria cobrar tributo quando ausente a capacidade para contribuir, com violação, portanto, ao princípio da capacidade contributiva. Onde inexiste riqueza, não pode haver tributação. E a riqueza tem de ser real, não apenas aparente.

28. Princípio da capacidade de colaboração

Propomos que se infira do ordenamento jurídico tributário não apenas o princípio da capacidade contributiva – hoje, inclusive, consagrado expressamente pela Constituição –, mas também o princípio da capacidade de colaboração.

O princípio da capacidade de colaboração está para a instituição de obrigações acessórias assim como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: lhes dá suporte, justificativa e medida. A capacidade de colaboração é requisito para a instituição de deveres de colaboração, enquanto a capacidade contributiva o é quanto à instituição de tributos. O paralelo é pertinente e esclarecedor.

Só faz sentido impor a alguém prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos se tais prestações forem úteis. Para tanto, faz-se necessário que o respectivo sujeito passivo dessas obrigações acessórias guarde alguma relação com o fato gerador ou com o contribuinte, de modo que essa proximidade lhe permita um agir que facilite a fiscalização ou a arrecadação, induza o pagamento dos tributos, restrinja a sonegação etc. As obrigações tributárias acessórias são autônomas relativamente às obrigações principais, mas só se justificam porque é necessário fiscalizar e assegurar a arrecadação. Assim, invariavelmente, guardam relação com os fatos geradores.

O contribuinte sempre terá condições de colaborar com a fiscalização tributária prestando informações sobre os fatos geradores por ele próprio realizados.

Outras pessoas, por vezes denominados terceiros, por relacionarem-se com os contribuintes, testemunhando a realização dos fatos geradores, também poderão ter evidenciada sua capacidade de colaboração com a administração tributária. Estão, assim, em condições de colaborar para que a tributação ocorra de modo adequado. Dispondo de

informações sobre atividades econômicas que digam respeito a fatos geradores realizados pelo contribuinte, podem prestá-las ao Fisco. Dependendo delas a realização de determinados negócios, podem exigir a comprovação do recolhimento de tributos como requisito. Cabendo-lhes o transporte de bens, podem ter a cautela de exigir que os produtos estejam acompanhados por nota fiscal.

A instituição de obrigações acessórias no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos ou mesmo a atribuição da condição de substituto ou de responsável tributários pressupõe, efetivamente, que os respectivos obrigados estejam de alguma maneira vinculados aos fatos geradores ou aos contribuintes.

O art. 128 do CTN, por exemplo, ao dizer da possibilidade de a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, adverte: "vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação". Esse requisito consubstancia, justamente, a exigência de capacidade de colaboração. Só quem está vinculado ao fato gerador e, portanto, dele tem conhecimento, relacionando-se com o contribuinte é que tem condições de colaborar com a administração tributária e, eventualmente, por descumprir tais deveres, ensejando dano ao fisco, ser colocado como garantidor do crédito tributário. A substituição tributária, por exemplo, via de regra, faz-se mediante retenção, o que pressupõe a disponibilidade, pelo substituto, dos valores de titularidade do contribuinte.

Os arts. 134 e 135 do CTN, ao disporem sobre a responsabilidade de terceiros, sempre a estabelecem em face do vínculo desses terceiros com o contribuinte, pressupondo, até mesmo, certa ascendência relativamente ao mesmo, de modo que tenham como colaborar para evitar o descumprimento da obrigação pelo contribuinte. São os casos dos pais relativamente aos filhos menores, dos tutores e curadores relativamente aos tutelados e curatelados, dos administradores de bens de terceiros relativamente a estes, do inventariante relativamente ao espólio, do administrador judicial relativamente à empresa sob recuperação ou falência, dos tabeliães relativamente às partes dos negócios realizados perante eles, dos sócios relativamente às sociedades de pessoas que integram. Também é o caso dos mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes relativamente às empresas em nome de quem agem ou que representam.

O art. 197 do CTN, ao dizer da prestação de informações à autoridade administrativa, refere as "informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros". Efetivamente, deve estar ao alcance do sujeito passivo da obrigação acessória prestar a colaboração que dele se exige. No caso, os terceiros são os contribuintes a respeito de quem se informará algo relevante para a fiscalização tributária.

O princípio da capacidade de colaboração auxilia a compreensão dessas obrigações acessórias, de substituição e de responsabilidade tributárias e aporta instrumentos para a sua instituição e para o seu controle. A razoabilidade e a proporcionalidade de tais obrigações dependerá da verificação da capacidade de colaboração dos respectivos sujeitos passivos.

29. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária[129]

O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O **Estado de Direito** constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em **garantias que visam a proteger**, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas **do arbítrio**. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico (“dever ser”), implicitamente, como princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um **subprincípio** do princípio do Estado de Direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de Direito e o promove) e um **sobreprincípio** relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização).[130]

Para uma melhor identificação da potencialidade normativa do princípio da segurança jurídica, impende que sejam identificados os seus **conteúdos**, quais sejam:

1 – certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);

2 – intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);

3 – estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);

4 – confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança);

5 – devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária.

O conteúdo de **certeza do direito** diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. A compreensão das garantias dos artigos 150, I (legalidade estrita), 150, III, a (irretroatividade), b (anterioridade de exercício) e c (anterioridade nonagesimal mínima), e 195, § 6º (anterioridade nonagesimal das contribuições de seguridade social), da Constituição como realizadoras da certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos permite que se perceba mais adequadamente o alcance de cada uma e o acréscimo de proteção que representam relativamente às garantias gerais da legalidade relativa (art. 5º, II, da CF), do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVIII, da CF).

O conteúdo de **intangibilidade das posições jurídicas** pode ser vislumbrado, por exemplo, no que diz respeito à consideração da formalização de um parcelamento de dívida tributária como ato jurídico perfeito, a vincular o contribuinte e o ente tributante, gerando todos os efeitos previstos nas normas gerais de Direito Tributário, como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e o consequente direito a certidões negativas de débito (art. 206 do CTN). Já no caso das isenções onerosas, cumpridas as condições, surge para o contribuinte direito adquirido ao gozo do benefício pelo prazo previsto em lei, restando impedida a revogação ou modificação da isenção a qualquer tempo quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições (art. 178 do CTN). Nesses casos, inclusive, é aplicável a garantia estampada no art. 5º, XXXVI, da CF.

O conteúdo de **estabilidade das situações jurídicas** evidencia-se nos arts. 150, § 4º, 173 e 174 do CTN, que estabelecem prazos decadenciais (para a constituição de créditos tributários) e prescricionais (para a exigência compulsória dos créditos), ambos quinquenais. Também há garantia de estabilidade no art. 168 do CTN, em combinação com o art. 3º da LC 118/04, que estabelece prazo quinquenal desta feita contra o contribuinte, dentro do qual deve exercer seu direito ao ressarcimento de indébito tributário por compensação ou pleitear a repetição.

O conteúdo de **proteção à confiança** do contribuinte, por sua vez, fundamenta, por exemplo, o art. 100 do CTN, que estabelece que a observância das normas complementares das leis e dos decretos (atos normativos, decisões administrativas com eficácia normativa, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios entre os entes políticos) exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora e inclusive a atualização do valor monetária da base de cálculo do tributo. O art. 146 do CTN, igualmente, resguarda a confiança do contribuinte, mas quanto a mudanças nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa para fins de lançamento. Mesmo a título de proteção à boa-fé, tem-se, ainda, a proteção do contribuinte em casos de circulação de bens importados sem o pagamento dos tributos devidos. Em todos esses casos, assegura-se a confiança no tráfego jurídico.

O conteúdo de **devido processo legal** nota-se na ampla gama de instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte para o questionamento de créditos tributários, tanto na esfera administrativa, através, principalmente, do Decreto 70.235/72 (o chamado processo administrativo fiscal, que assegura direito à impugnação e recursos), como na esfera judicial, destacando-se a amplitude que se reconhece ao mandado de segurança em matéria tributária[131] e os meios específicos para a dedução de direitos em juízo, como a ação anulatória prevista no art. 40 da LEF e as ações consignatória e de repetição de indébito tributário, disciplinadas, respectivamente, nos arts. 164 e 165 do CTN. Em se tratando de acesso à jurisdição, remédios e garantias processuais, impende considerar, ainda, que têm plena aplicação, também em matéria tributária, dentre outros, os incisos XXXV, LIV, LV, LVI, LXIX e LXX do art. 5º da Constituição. Evidencia-se, assim, a segurança jurídica enquanto devido processo legal e, mais particularmente, enquanto acesso à jurisdição.

30. Princípio da igualdade tributária[132]

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as.

A questão não é a instituição de tratamento diferenciado que, por si mesma, nada revela quanto à validade da norma. Importam as **razões e os critérios** que orientam a discriminação.[133]

A isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, **veda a discriminação arbitrária**. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes.[134]

Há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais.

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva,[135] medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, § 1º, da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em **razões extrafiscais**, as quais, ademais, **terão de encontrar expresso amparo constitucional**.

A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2º, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9º, da CF, com a redação da EC 47/05) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a CIDE-combustíveis (arts. 150, § 1º, 153, § 1º, 177, § 4º, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda.

Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de **critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado**.

Ademais, ANDREI PITTEN VELLOSO ensina que "deve haver uma relação de **adequação e proporcionalidade** entre a dessemelhança da(s) propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica", pois, "mesmo que haja distinção de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e sejam estabelecidos gravames tributários diferenciados [...] é mister que a

diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva".[136]

Vejamos um exemplo de discriminação válida e um exemplo de violação à isonomia.

O STF entendeu válida a isenção de taxa de inscrição em concurso público para desempregados, o que efetivamente se sustenta, porquanto presume-se que os desempregados têm sua capacidade econômica e, consequentemente, contributiva comprometida, com enormes dificuldades para proverem suas necessidades básicas, de modo que a dispensa do pagamento da taxa de inscrição atende à capacidade contributiva (não cobrar de quem não a tem), além do que assegura o acesso aos cargos públicos.[137] Entendeu válida, também, isenção de taxa florestal às empresas que estivessem promovendo reflorestamento proporcional ao seu consumo de carvão vegetal.[138]

Inválida deveria ter sido reconhecida, contudo, a majoração de alíquota da COFINS (contribuição sobre a receita), de 2% para 3%, associada à possibilidade de compensação de tal aumento com a CSLL (contribuição sobre o lucro) devida, pois acabou implicando aumento de tributo apenas para as empresas com prejuízo, que nada tiveram a compensar, já que, ausente o lucro, não havia o que pagar a tal título. Note-se que tal aumento de tributo, com finalidade meramente fiscal, apenas para empresas não lucrativas (portanto, com menor capacidade contributiva), não se sustentava, pois não apenas deixou de promover a tributação igualitária conforme a capacidade contributiva como a contrariou, onerando mais quem podia menos.[139]

Mas, tanto quanto identificar se houve ou não a violação ao princípio, cabe verificar qual a tutela judicial capaz de corrigir a situação. Isso porque, sempre que uma lei ofende o princípio da isonomia, surge um delicado questionamento: está o Judiciário limitado a varrê-la do mundo jurídico, pode estender os seus efeitos para aquelas pessoas que foram indevidamente discriminadas ou deve preservá-la temporariamente para que o Legislativo corrija o vício através de nova lei que ampare da mesma forma os que dela estavam excluídos?[140]

O argumento de que o **Judiciário** não pode atuar **como legislador positivo**[141] muitas vezes fundamentou a improcedência de ações em que o autor apontava violação à isonomia pleiteando a extensão de tratamento privilegiado concedido por lei a outrem.[142] Com isso, o Judiciário acabou por deixar de oferecer prestação jurisdicional que assegurasse tratamento isonômico, razão pela qual tem sido cada vez mais criticada tal posição, havendo quem diga que "equivale a eliminar o princípio da igualdade".[143] Tem-se defendido, pois, mais recentemente, que o Judiciário "pode declarar a nulidade do critério de diferenciação violador do princípio da igualdade, de modo a que todas as pessoas e grupos possam ser incluídas", sendo que, no caso, "a decisão continua sendo negativa, mas possui uma eficácia positiva indireta".[144]

31. Princípio da praticabilidade da tributação

A atribuição de competência tributária aos entes políticos ocorre para que possam, legitimamente, buscar recursos no patrimônio privado para fazer frente aos gastos públicos com custeio e investimentos. O exercício da tributação não é um fim em si mesmo, mas um instrumento. Só se admite a intervenção no patrimônio das pessoas porque é necessário para o financiamento das atividades que cabe ao Estado promover. É essencial, por isso, que a tributação ocorra por mecanismos que lhe permitam chegar aos seus objetivos do modo mais simples, econômico, confortável e eficiente possível.

É necessário, assim, que as leis tributárias sejam aplicáveis, de modo que a apuração dos créditos seja viável e que o Fisco disponha de mecanismos que reduzam o inadimplemento e a sonegação, bem como facilitem e assegurem a fiscalização e a cobrança.

ALFREDO AUGUSTO BECKER já dizia que "a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade. […] A regra jurídica deve ser, construída, não para um mundo ideal mas para agir sôbre a realidade social".[145]

REGINA HELENA COSTA define: "'Praticabilidade' é a qualidade ou característica do que é praticável, factível, exeqüível, realizável. Tal atributo está intimamente relacionado ao Direito, permeando-o em toda a sua extensão, pois este só atua no campo da possibilidade – vale dizer, somente pode operar efeitos num contexto de realidade".[146]

Como principio jurídico, a praticabilidade aparece implicitamente.[147] MISABEL DERZI ensina:

> "A praticabilidade não está expressamente em nenhum artigo da Constituição, mas está em todos, porque nada do que dissemos aqui teria sentido se as leis não fossem viáveis, exeqüíveis, executáveis e não fossem efetivamente concretizadas na realidade; portanto, a praticabilidade tem uma profunda relação com a efetividade das normas constitucionais. Praticabilidade é um nome amplo, genérico, e significa apenas um nome para designar todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e a aplicação das leis. Sem execução e sem aplicação, as leis não tem sentido; elas são feitas para serem obedecidas. Por isso a praticabilidade é um princípio constitucional básico, fundamental, embora implícito … o legislador, para tornar viável a aplicação da lei, muitas vezes cria presunções, ficções, padronizações".[148]

MISABEL DERZI refere a praticabilidade como instrumento necessário à aplicação "em massa" da lei tributária.[149] REGINA HELENA COSTA cita exemplos: as abstrações generalizantes – presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas generais, normas em branco –, a analogia, a privatização da gestão tributaria e os meios alternativos de solução de conflitos tributários.[150]

Estão no rol dessas medidas de praticabilidade da tributação, por exemplo, as obrigações dos substitutos tributários, especialmente quando envolvem presunções e ficções.[151] Aliás, estão nesta linha as diversas obrigações impostas às pessoas que, mesmo não integrantes da relação tributária contributiva, são chamadas a adotar medidas relacionadas à apuração, fiscalização, arrecadação e cobrança dos tributos, de

modo que sejam mais simples e efetivas, ou seja, medidas que colaboram para a praticabilidade da tributação.

MISABEL DERZI distingue a praticabilidade horizontal, adotada através de medidas estabelecidas pela própria lei, e a praticabilidade vertical, em que as medidas são adotadas por atos normativos com vista a dar a aplicação possível à lei. Mas adverte: "É função fundamental do regulamento viabilizar a execução das leis, mas dentro dos limites da lei, jamais desprezando diferenças individuais, que para a lei são fundamentais".[152]

Efetivamente, se de um lado, a invocação da necessidade de praticabilidade da tributação justifica certas medidas simplificadoras e generalizantes, de outro é necessário destacar que os mecanismos de praticabilidade estão sujeitos a limites. A própria REGINA HELENA COSTA adverte: "as técnicas de praticabilidade, tanto quanto possível, devem ser veiculadas por lei".[153] E, ainda: "a instituição das normas de simplificação deve ser justificada pela idoneidade que ostentem de permitir o controle administrativo e pela necessidade de sua adoção, sem a qual esse controle não seria possível".[154]

Sobre a adoção de pautas fiscais (as bases estabelecidas com presunção absoluta que dispensam a definição da base em concreto), EDUARDO MORAIS DA ROCHA destaca que não podem, sob a justificativa de atribuir praticabilidade à tributação, ser irrazoáveis ou implicarem violação à capacidade contributiva e à vedação do confisco.[155] Advirta-se, ainda, que não justificam extrapolação das normas de competência.

Desse modo, a invocação da praticabilidade não deve servir como uma panaceia, como um remédio que cure todos os males e que justifique quaisquer medidas adotadas em favor do fisco. É preciso analisar se a medida adotada não viola princípios básicos de tributação, como a legalidade e a capacidade contributiva, bem como se não é irrazoável nem desproporcional.

Há quem diga que a praticabilidade sequer poderia ser considerada um princípio jurídico, constituindo, isto sim, mera técnica utilizada em favor da eficiência.[156] Não há dúvida de que a ideia de eficiência está presente na praticabilidade. E HUMBERTO ÁVILA ensina que a eficiência não cria nenhum novo poder, sendo, isto sim, o modo de realização de um poder anteriormente concedido.[157]

Vale destacar, ainda, que a própria eficiência também apresenta outra face, estabelecida sob a perspectiva do contribuinte. Neste sentido, afirma REGINA HELENA COSTA: "Dentro da noção maior de eficiência, cremos ser possível deduzir, no Direito pátrio, princípio apontado no direito tributário espanhol, qual seja, o da limitação de custos indiretos, segundo o qual há que se minimizar os custos indiretos derivados das exigências formais necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias. ... o vetor sob exame rechaça a imposição de deveres instrumentais tributários que se revelem demasiadamente custosos ao contribuinte, estimulando seu descumprimento e, conseqüentemente, comprometendo a eficiente arrecadação tributária".[158]

Assim, a adoção de medidas de praticabilidade da tributação, para que seja efetiva, com o máximo de eficiência, também deve atentar para a necessidade de que haja o mínimo de restrição aos direitos das pessoas, sejam contribuintes ou terceiros chamados a colaborar com a Administração Tributária. Como bem destaca ALESSANDRO MENDES

CARDOSO: “O que se impõe, na verdade, é a adaptação das medidas tributárias de praticidade aos princípios constitucionais tributários. A sua validade de forma alguma pode estar vinculada simplesmente a um raciocínio utilitarista, como se a garantia da tributação fosse um valor superior aos demais”.[159]

Aliás, não só os princípios tributários devem ser observados, como, igualmente, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que, indiscutivelmente, têm larga aplicação à matéria tributária.

Note-se que a própria Constituição, por exemplo, ao autorizar a substituição tributária para a frente, ressalvou o direito de imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido, nos termos do art. 150, § 7º. Com isso, a um só tempo prestigiou a praticabilidade da tributação e preservou a proporcionalidade de tal instrumento.

Especificamente sobre as razões e a proporcionalidade, vide o item 64 desta obra, onde abordamos, também, o princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio republicano e o princípio federativo.

Notas

109 “El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de sua cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio.” (ALEXY, Robert. Teoría de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993).

110 “Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios.” (ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 120).

111 “Os postulados se diferenciam das normas cuja aplicação estruturam em várias perspectivas: quanto ao nível (os postulados situam-se no metanível ou no segundo nível e as normas objeto de aplicação situam-se no nível objeto ou no primeiro nível), quanto ao objeto (os postulados indicam a estrutura de aplicação de outras normas e as normas descrevem comportamentos, se forem regras, ou instituem a promoção de fins, se forem princípios) e quanto ao destinatário (os postulados se dirigem aos aplicadores e as normas a quem deve obedece-las).” (ÁVILA, Humberto. Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade. In: Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005).

112 Sobre os princípios tributários em geral, vale consultar: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

113 “Capacità contributiva vuol dire capacità economica di concorrere alle pubbliche spese.” (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributário. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 264).

114 “Que es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.” (JARACH, D. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 87).

115 TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20.

116 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, RE 176.382 AReg, 2000. Mas na ADI 453, Tribunal Pleno, Rel.

Ministro GILMAR MENDES, 2006, há referência no sentido de que a variação da taxa, embora com base no patrimônio líquido do contribuinte, refletiria a quantidade de serviço público dispensado na fiscalização.

117 "Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência – não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade." (VIEIRA DE ANDRADE, J. C. Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976. 2ª ed. Coimbra: Almedina, p. 388).

118 "Quanto ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina está dividida. A disceptação decorre mais do ângulo em que se coloca o estudioso do que propriamente dos fundamentos opinativos de cada um. Ora, se se pensar em valores diferenciados ou em 'taxas progressivas', mais onerosas, em razão da capacidade contributiva do contribuinte, é evidente que não cabe a invocação do princípio (formulação positiva do princípio). O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos não-vinculados (impostos), assim mesmo aqueles chamados de 'diretos' ou 'de medida', em contraposição aos 'indiretos' ou 'de mercado'. Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão-somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com freqüência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. A taxa judiciária e as custas são dispensadas dos litigantes sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio)." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 131).

119 CF, art. 5º, LXXVI.

120 STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro CARLOS BRITTO, ADI 2.672, 2006.

121 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 94.

122 Há autorização constitucional expressa para que o ITR seja progressivo (art. 153, § 4º, I) e para que o IPTU seja progressivo (art. 156, § 1º, I, e art. 182, § 4º, II)

123 CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais . Oliveira Mendes e Del Rey, 1997, p. 166.

124 "Há duas maneiras diferentes de aplicar, para efeitos de cálculo do montante do imposto a pagar, a tabela de alíquotas progressivas [...] : a) de forma gradual (vários cálculos sucessivos, por etapas, graus ou degraus); e b) de forma simples (cálculo único). O cálculo será, pois, simples, quando se deve adotar apenas a alíquota prevista para a faixa na qual se enquadra o valor a tributar [...] A maneira de cálculo será, pois, gradual, quando uma a uma das alíquotas previstas para o valor a tributar devem ser utilizadas, tendo-se, assim, como montante devido, o valor que resultar da soma de todos os cálculos parciais sucessivamente efetuados. [...] A forma (progressiva) gradual de cálculo é utilizada pela atual lei do IR [...], sendo que a tabela respectiva costuma ser divulgada para fins de cálculo prático, com o acréscimo de mais uma coluna, chamada de 'dedução' que é, na verdade, o valor a ser descontado do resultado da multiplicação da alíquota prevista para a faixa onde se encontra o valor a tributar, correspondendo, assim, na prática, à diferença havida nas faixas anteriores, de tributação menor. Assim, ao invés de efetuar-se vários cálculos (faixa por faixa), utiliza-se somente uma alíquota (a prevista para o valor a tributar), deduzindo-se do resultado da sua aplicação, porém, a soma dos valores tributados com alíquotas menores nas faixas anteriores, chegando-se, por outro caminho, ao mesmo resultado." (VOLKWEISS, Roque Joaquim. Direito Tributário Nacional. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 33/34)

125 É "a progressividade aplicável tão-somente para os chamados impostos pessoais, e, assim mesmo, a do tipo gradual, não havendo hoje, na constituição Federal, como se disse, nenhuma autorização para a utilização da progressividade do tipo simples." (VOLKWEISS, Roque Joaquim. Direito Tributário Nacional. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 35).

126 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, RE 153.771, 1996.

127 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, RE 188.684, 2002.

128 TRF4, AMS 2005.71.11.002457-8.

129 Consultem-se: PAULSEN, Leandro. Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005; ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica. 2ª ed. Malheiros, 2012; TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012.

130 Diversos Ministros do STF referem-se à segurança jurídica como sobreprincípio em matéria tributária, conforme se pode ver dos votos proferidos quando do julgamento do RE 566.621, relativo à aplicação retroativa da LC 118/05.

131 Vide, por exemplo: MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em Matéria Tributária. São Paulo: Dialética, 2006; ALVIM, Eduardo Arruda. Mandado de Segurança no Direito Tributário. São Paulo: RT, 1998.

132 Sobre a isonomia tributária, vale consultar as monografias: VELLOSO, Andrei Pitten. O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Livraria do Advogado, 2010; ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 2008.
133 "[...] afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em 'tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais' é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos 'iguais' para os fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à idéia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia." (FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. RDDT 116/119, mai/05).
134 "[...] privilegios, en el estricto sentido de la palabra, es decir, en el sentido de disposiciones excepcionales, no justificadas por un determinado fin de utilidad pública, no pueden existir en el Estado moderno, estando excluidos por disposiciones acogidas en todas las Constituciones, que proclama la igualdad de todos los miembros del Estado ante el deber tributario." (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, p. 159).
135 BERLIRI já afirmava: "[...] ai fini di giudicare se una legge rispetti il principio di uguaglianza si deve avere riguardo soltando allá capacita contributiva." (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributário. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 264).
136 VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. São Paulo: Atlas, 2007, p. 136.
137 STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro CARLOS BRITTO, ADI 2.672, 2006.
138 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 239.397, 2000.
139 No RE 336.134, contudo, o STF entendeu válida a inovação, sob o argumento de que, estando em situações diferentes as empresas lucrativas e as não lucrativas, o tratamento diferenciado se justificava: STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, 2002.
140 O Ministro CELSO DE MELLO, aliás, bem expôs as possíveis soluções, dentre outros, em voto que proferiu quando do julgamento do RMS 22.307-7/DF, do qual segue excerto: "[...] em tema de inconstitucionalidade por omissão parcial da lei, emerge a grave questão da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio da isonomia. A reflexão doutrinária em torno dessa questão tem ensejado diversas abordagens teóricas do tema, com o objetivo de propiciar, a partir do desprezo estatal dispensado pelo Poder Legislativo ao postulado da isonomia, a formulação de soluções que dispensem à matéria um adequado tratamento jurídico (J. J. GOMES CANOTILHO. Direito Constitucional. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1987, p. 736-737 e 831; JORGE MIRANDA, Manual de Direito Constitucional. 2ª ed. Tomo II/ 407. Coimbra: Almedina, 1988; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de Constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 69-70). A discussão das possíveis soluções jurídicas estimuladas pela questão da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio a isonomia, permite vislumbrar três mecanismos destinados a viabilizá-las: (a) extensão dos benefícios ou vantagens às categorias ou grupos inconstitucionalmente deles excluídos; (b) supressão dos benefícios ou vantagens que foram indevidamente concedidos a terceiros; (c) reconhecimento da existência de uma situação ainda constitucional (situação constitucional imperfeita), ensejando-se ao Poder Público, em tempo razoável, a edição de lei restabelecedora do dever de integral obediência ao princípio da igualdade, sob pena de progressiva inconstitucionalização do ato estatal que, embora existente, revela-se insuficiente e incompleto (RTJ 136/439-440, Rel. Ministro Celso de Mello)."
141 "[...] A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Ministro CELSO DE MELLO) [...]" (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, ARAG 142.348, 1994).
142 "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ISONOMIA. EXTENSÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. IMPOSSIBILIDADE DO STF ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado de que a extensão de tratamento tributário diferenciado, previsto em lei, a contribuintes não contemplados no texto legal, implicaria converter-se esta Corte em legislador positivo. Precedentes." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 485290 AgR, 2010).
143 FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. RDDT 116/119, mai/05.
144 ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 340-1.
145 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 63-64.
146 COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça Tributaria. Exeqüibilidade de Lei tributária e Direitos do Contribuinte.

São Paulo: Malheiros, 2007, p. 52.
147 La legislación portuguesa, es verdad, hace referencia expresa al princípio de la practicabilidad, todavía para fines procedimentales en el Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo DL 433/99, en su título II: "Art. 46º Os actos a adaptar no procedimento serão os adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade."
148 DERZI, Misabel. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário: Segurança Jurídica e Tributação. In: Revista de Direito Tributário nº 47. São Paulo: Malheiros, jan-mar/1989, p. 166-179.
149 Ibidem.
150 COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça Tributaria. Exeqüibilidade de Lei tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.
151 Ibidem.
152 Ibidem.
153 Idem, p. 216.
154 Idem, p. 219; Idem, p. 398/406: "É preciso empreender esforço para compatibilizar, de um lado, os benefícios propiciados pela praticabilidade e, de outro, o prejuízo que as técnicas voltadas ao seu alcance certamente acarretam à justiça individual, buscando um ponto de equilíbrio entre os dois valores. [...] ... podemos apontar como limites à praticabilidade tributária os seguintes: (i) a veiculação dos instrumentos de praticabilidade tributária por lei; (ii) a observância do princípio da capacidade contributiva e subsidiariedade da utilização de técnicas presuntivas; (iii) a impossibilidade da adoção de presunções absolutas ou ficções para efeito de instituição de obrigações tributárias; (iv) a transparência na adoção de técnicas presuntivas; (v) a observância do princípio da razoabilidade; (vi) o respeito à repartição constitucional de competências tributárias; (vii) a justificação das normas de simplificação; (viii) o caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização; (ix) a limitação do recurso às cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados e de competências discricionárias pelo princípio da especificidade conceitual (ou tipicidade); (x) o equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária; e (xi) o respeito aos direitos e princípios fundamentais. [...] No plano hipotético, cumpre ao legislador buscar o ponto de equilíbrio entre a justiça e a praticabilidade, para que, ao invés de utilizá-la como instrumento ofensivo à idéia de justiça, esta seja realizável por meio daquela. A praticabilidade realiza a justiça viável, exeqüível. De nada adiantaria falar numa justiça tributária inatingível, etérea, autêntico devaneio diante de um ordenamento jurídico cuja aplicação não leva em conta os valores que a compõem. [...] Diversamente, se o embate entre justiça e praticabilidade se revelar diante de um caso concreto, estaremos diante de verdadeira colisão de princípios constitucionais, a ser resolvida pelo método da ponderação, desenvolvido por Robert Alexy. Assim, verificada a colisão de tais princípios, forçoso empreender a construção de uma regra para o caso concreto, mediante a atribuição de pesos aos diferentes interesses colidentes, de modo a dar aplicação, na maior medida possível, ao princípio mais relevante em face das circunstâncias específicas sob apreciação".
155 "A adoção, em face da praticabilidade, de pautas fiscais fictícias nas quais a presunção de valores ali constantes é absoluta, além de irrazoável, viola a capacidade econômica do contribuinte, confiscando eu patrimônio, tendo em vista que não lhe possibilita provar a real base de cálculo." (ROCHA, Eduardo Morais da. Um Exame Crítico do Julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a Construção de Pautas Fiscais de Caráter Absoluto na Substituição Tributária Progressiva. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179. São Paulo: Dialética, agosto/2010, p. 36-42).
156 "Chegamos ao entendimento de que se trata de uma técnica usada em prol da eficiência e da boa administração, e não de um princípio, como entendem muitos autores. A praticidade, ainda que considerada como um princípio, seria, como afirma Misabel Derzi, um princípio técnico, razão pela qual entendemos não teria supremacia sobre os princípios decorrentes do primado da justiça. [...] ... em nome da praticidade são postos vários mecanismos como esquematizações, abstrações, generalizações, presunções, ficções, enumerações taxativas etc. Isto tudo sempre visando possibilitar uma execução simplificada, econômica e viável das leis. No entanto, para aplicação... de preceitos fundados na praticidade, é preciso previamente aferir a existência de possíveis dissonâncias dos mecanismos deste instituto em face de todos os valores desenhados na Constituição Federal..." (FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma Análise à Luz da Justiça Federal. RET nº 56, jul-ago/07, p. 106).
157 "A eficiência não estabelece algo objeto de realização. Ela prescreve, em vez disso, o modo de realização de outros objetos. ... o dever de eficiência não cria poder, mas calibra o exercício de um poder já previamente concedido. Nem poderia ser diferente: se a CF/88 se caracteriza por atribuir poder aos entes federados por meio de regras de competência, o dever de eficiência não as poderia contradizer, criando poder que elas não criaram. [...] os entes federados não podem, em nome da eficiência, supor a existência de renda onde ela não estiver comprovada; conjecturar a existência de venda de mercadoria nos casos em que ela não for verificada, e assim sucessivamente." (ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária... RDDT 123/122, dez/05).
158 COSTA, R. H. Op. cit., p. 14.
159 CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 Maio 2006 Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=36066> Acesso em: 11 fevereiro 2011.

Capítulo IV – Competência Tributária

32. Detalhamento da competência na Constituição

A **competência tributária** de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República em seus arts. 145 a 149-A. As possibilidades de tributação são, portanto, **numerus clausus**.

Assim é que só poderão ser instituídos tributos que possam ser reconduzidos a uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

O exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la.

As prerrogativas advindas da outorga de competências tributárias encontram-se regulamentadas pelos artigos 6º a 8º do CTN.

Como a instituição dos tributos se faz, necessariamente, por lei, a outorga de competência "compreende a competência legislativa plena" (art. 6º do CTN), ou seja, a possibilidade de legislar instituindo o tributo e, subsequentemente, regulamentando-o. A competência pode ser exercida a qualquer tempo, não estando condicionada por prazo decadencial. Assim, o não exercício da competência tributária não implica perda da possibilidade de fazê-lo, tampouco a transfere "a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído" (art. 8º). Não há, pois, decadência da possibilidade de instituir tributo nem transferência de competência tributária.

A "repartição" do poder de tributar, através da atribuição constitucional de competências a cada um dos entes políticos, não se confunde, de modo algum, com a **repartição de receitas tributárias**, prevista a partir do art. 157 da CF. Daí dispor o parágrafo único do art. 6º do CTN: "Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos".

Não se pode confundir, ainda, a parcela de poder fiscal de cada ente federado, ou seja, a sua competência tributária, com as **funções fiscais** respectivas. Nesse sentido, veja-se BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, em Compêndio de Direito Tributário, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 265:

> "[...] a Constituição, que oferece os fins, isto é, o tributo e respectiva receita, também oferece os meios para a pessoa jurídica de direito público constitucional. Ao lado da competência tributária (poder de baixar normas jurídicas tributárias), a entidade tributante recebe funções tributárias, decorrentes do próprio dever da Administração de aplicar as leis tributárias, de executar leis, atos ou decisões administrativas, onde se acham as funções de fiscalizar e de arrecadar o tributo criado pela lei. Não podemos confundir, portanto, essas duas ordens diversas, tanto pelo fundamento como pela finalidade: o poder fiscal, ou competência tributária, advindo da soberania, que se

concretiza com a decretação da norma jurídica tributária; e as funções fiscais, decorrência do dever de administração, que se concretizam com o exercício da fiscalização e da arrecadação do tributo. A competência tributária acha-se ligada ao Poder Legislativo; as funções fiscais estão ligadas ao Poder Executivo".

A competência, como parcela do poder fiscal, **é indelegável**, ou seja, não pode a União, por exemplo, delegar aos Estados a instituição do Imposto de Renda, pois cuida-se de imposto federal concedido à União, exclusivamente, no art. 153, III, da Constituição. **As funções fiscais** (regulamentar, fiscalizar, lançar), **são delegáveis**, porquanto tal implica tão somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa (posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas de atribuições administrativas (atribuições de fiscalizar e lançar).[160]

Assim é que a União, instituindo as contribuições previdenciárias, colocou, inicialmente, o INSS, que é autarquia federal, como credor, com todas as prerrogativas inerentes a tal posição, nos termos do art. 33 da Lei 8.212/91 na redação original e na dada pela Lei 10.256/01, e, posteriormente, atribuiu a administração de tais contribuições, ainda em nome do INSS, à Secretaria da Receita Previdenciária (órgão da própria União), nos termos da Lei 11.098/05, tendo, finalmente, revogado tais delegações e assumido, ela própria, a União, a condição de sujeito ativo, administrando tais contribuições através das Delegacias da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei 11.457/07. Quando da instituição da taxa de controle e fiscalização ambiental pela União, por sua vez, a Lei 10.165/00 colocou a autarquia federal IBAMA como sujeito ativo.

Tais possibilidades, aliás, constam expressamente do art. 7º do CTN: "A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição".[161] A atribuição das funções fiscais, que é revogável a qualquer tempo por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido (§ 2º), "compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir" (§ 1º do art. 7º), até porque as garantias e os privilégios são instrumentos para a cobrança dos tributos. O § 3º dispõe, ainda, que "Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos". A Resolução do Senado Federal 33/06 autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras, através de endosso-mandato, com antecipação de receita até o valor de face dos créditos.

Vale, considerar, também, a redação do art. 84 do CTN, constante do Capítulo sobre a Distribuição de Receitas Tributárias: "Art. 84. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União, cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à arrecadação dos impostos de competência dos Estados, cujo produto estes venham a distribuir, no todo ou em parte, aos respectivos Municípios". Quanto ao ITR, tal prerrogativa da União ganhou status constitucional com o § 4º do art.

153, acrescido pela EC 42/03, restando estabelecida a possibilidade de os Municípios celebrarem convênio com a União para fiscalizarem e cobrarem, eles próprios, o ITR, hipótese em que ficam com 100% do produto da arrecadação, e não apenas com os 50% que lhes são destinados quando o tributo é fiscalizado e cobrado pela União, nos termos da nova redação do art. 158, II, da CF.

33. Normas constitucionais concessivas de competência

As normas de competência constam dos **arts. 145 a 149-A**, encontrando, ainda, especificações nos arts. 153 a 156, 177, § 4º, e 195 da CF.

O artigo 145 cuida da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Quanto aos impostos, o art. 145 é complementado pelos arts. 153 a 156. O art. 153 estabelece os impostos da União, enquanto sua competência residual para instituir novos impostos diversos dos previstos na Constituição consta no art. 154, I, e sua competência para instituir imposto extraordinário de guerra é concedida pelo art. 154, II. O art. 155, por sua vez, especifica os impostos dos Estados. O art. 156 cuida dos impostos dos Municípios. Sendo arroladas pela Constituição as bases que cada ente político pode tributar a título de imposto, pode-se concluir no sentido de que se trata de competências privativas, ressalvada a competência da União para a instituição do imposto extraordinário de guerra, pois o art. 154, II, autoriza que este recaia sobre qualquer base.

O art. 148 estabelece a competência da União para a instituição de empréstimos compulsórios.

O art. 149 outorga competência à União para a instituição de contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais ou econômicas. O art. 177, § 4º, traz normas específicas quanto à contribuição interventiva relativa às atividades de importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. O art. 195 complementa o tratamento das contribuições sociais, estabelecendo algumas normas especiais para as de seguridade social, sem prejuízo de que lhes sejam aplicáveis as normas do art. 149 no que forem compatíveis. O § 1º do art. 149, por sua vez, dispõe sobre a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de contribuições de previdência dos seus servidores. O art. 149-A, por fim, estabelece a competência dos Municípios para a instituição de contribuição de iluminação pública.

As normas de competência ora adotam como critério a atividade estatal, ora a base econômica a ser tributada, ora a finalidade para a qual se admite a instituição do tributo, havendo casos, ainda, em que tais critérios são combinados, resultando num duplo condicionamento para o exercício da competência tributária.

34. Critério da atividade estatal

Há tributos cuja competência é outorgada em função da atividade estatal. É o **caso das taxas e das contribuições de melhoria**.

Note-se que o art. 145, II, da CF cuida da cobrança de taxas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, de modo que cada ente federado tem competência para cobrar taxas pelos **serviços** que preste ou pelo **poder de polícia** que exerça no desempenho da sua competência administrativa.

As contribuições de melhoria, por sua vez, estampadas no art. 145, III, da CF, podem ser instituídas em face de **obra pública**, de modo que pressupõem a atividade estatal.

35. Critério da base econômica

A competência tributária, relativamente a determinados tributos, é conferida mediante a indicação das situações reveladoras de riqueza passíveis de serem tributadas. Cuida-se de técnica de outorga de competência que restringe a tributação a determinadas bases econômicas, taxativamente arroladas.

Este critério tem sido utilizado, desde a EC 18/65, para a outorga de competências relativamente à instituição de impostos. Na Constituição de 1988, contudo, além a instituição de **impostos**, também a instituição de **contribuições sociais de seguridade social** ordinárias passou a ter o seu objeto delimitado. Mais recentemente, ainda, com a EC 33/01, a possibilidade de instituição de quaisquer **contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico** restou circunscrita a determinadas bases econômicas.

Os artigos 153, 155 e 156 estabelecem as bases econômicas sobres as quais cada ente político, de forma privativa, poderá instituir imposto, sem prejuízo, por certo, das competências residual e extraordinária da União, observados os seus requisitos próprios, nos termos do art. 154. Confere, assim, a **tributação de determinadas riquezas** à União (importação, exportação, renda, operações com produtos industrializados etc.), de outras aos Estados (circulação de mercadorias, propriedade de veículos automotores etc.) e de outras aos Municípios (prestação de serviços de qualquer natureza etc.).[162]

O art. 195, incisos I a IV, arrola as bases econômicas passíveis de serem tributadas para o custeio da seguridade social: folha de salários e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, faturamento ou receita, lucro etc.

O art. 149, em seu § 2º, III, acrescentado pela EC 33/01, faz com que a outorga de competência para a instituição de contribuições sociais em geral e de intervenção no domínio econômico recaia sobre o faturamento, a receita bruta ou valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (alínea a), sem prejuízo da possibilidade de tributação por valor fixo conforme a quantidade de produto (alínea b). Tal inciso tem, portanto, simultaneamente, um conteúdo permissivo e um conteúdo restritivo, pois "junge o legislador tributário à eleição de uma das bases de cálculo que indica de forma taxativa".[163]

A outorga de competência pelo critério da base econômica, implica, efetivamente, por

si só, uma limitação da respectiva competência às possibilidades semânticas (significado das palavras) e sintáticas (significado das expressões ou frases como um todo, mediante a consideração da inter-relação e implicação mútua entre as palavras) do seu enunciado. Quando o art. 153 outorga competência para a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ou sobre a propriedade territorial rural, impõe-se que se investigue o que significam tais expressões, analisando cada um dos termos separadamente e em conjunto. Da mesma forma, quando o art. 155 trata do imposto sobre a circulação de mercadorias, o ponto de partida para a sua análise é investigarmos o que é circulação e o que são mercadorias. Esta técnica de abordagem decorre da própria necessidade de cumprimento da Constituição, respeitando-se as competências outorgadas.

O art. 110 do CTN é inequívoco no sentido de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições Federal ou Estaduais ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O critério da base econômica enseja, portanto, um **controle material** sobre o objeto da tributação mediante análise do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte em face da riqueza que pode ser tributada.

Muitos tributos instituídos com extrapolação do significado possível da base econômica dada à tributação foram declarados inconstitucionais pelo STF,[164] conforme se pode ver do caso da contribuição previdenciária das empresas sobre o pró-labore, quando o art. 195, I, a, na redação original, só autorizava a instituição sobre a folha de salários,[165] e do caso da contribuição sobre a receita bruta, quando o art. 195, I, b, só autorizava a instituição sobre o faturamento.[166]

36. Critério da finalidade

A Constituição também outorga competências pelo critério da finalidade, indicando áreas de atuação que justificam a instituição de tributos para o seu custeio. Assim se dá relativamente às contribuições e aos empréstimos compulsórios.

Marco Aurélio Greco destaca que a finalidade é o critério de validação constitucional de tais tributos, pois é o que fundamenta e dá sustentação à sua instituição e cobrança.

Ao estabelecer competências pelo critério da finalidade, a Constituição optou pela **funcionalização** de tais tributos, admitindo-os quando venham ao encontro da promoção de políticas arroladas pelo próprio texto constitucional como relevantes para a sociedade brasileira.

Evidencia, nas espécies tributárias cuja competência é desse modo outorgada, o **caráter instrumental** do tributo: o tributo como instrumento da sociedade para a viabilização de políticas públicas.

Não se trata de arrecadação para a simples manutenção da máquina estatal em geral, mas de **arrecadação** absolutamente fundamentada e **vinculada à realização de**

determinadas ações de governo.

A instituição de **contribuições** e de **empréstimos compulsórios**, portanto, é condicionada pelas finalidades que os justificam. ANDREI PITTEN VELLOSO destaca: "O legislador não pode buscar toda e qualquer finalidade através das contribuições especiais, pois no nosso sistema constitucional não há uma competência genérica para a instituição de tais tributos. O que existem são competências específicas".[167]

Isso enseja **dois tipos de controle**: um relativo à lei instituidora do tributo e outro relativo à efetiva destinação do produto conforme a lei instituidora.

Cumpre verificar, primeiramente, a exata correspondência da **finalidade invocada na norma instituidora** com aquela prevista na Constituição como autorizadora da instituição de tais tributos. Tal controle, note-se, reporta-se ao momento exato da publicação da lei, que fixa sua existência e validade, devendo ter em conta a redação do texto constitucional vigente quando do seu advento. Não havendo compatibilidade, restará evidenciado que a lei instituidora não encontra suporte na norma de competência e, pois, que não há competência para a instituição do referido tributo, reconhecendo-se, por isso, a inconstitucionalidade da lei.

Mas, como os tributos que têm na finalidade o seu critério de validação constitucional só podem ser legitimamente exigidos se a finalidade é efetiva, real, e não um mero enunciado de intenções, sempre resta aberta, ainda, a possibilidade de análise da destinação. Cabe, pois, num segundo momento, verificar a observância, em concreto, da finalidade invocada pela lei instituidora e que a Constituição coloca como autorizadora do tributo, ou seja, conferir se os recursos arrecadados estão efetivamente tendo **aplicação condizente com a finalidade** que fundamenta a sua cobrança. A inconstitucionalidade, aqui, será superveniente, não da lei instituidora, mas da sua aplicação em desconformidade com a finalidade enunciada. Este controle não se exaure no tempo, tampouco preclui. Impende que se analise a lei orçamentária e demais atos normativos que cuidem da destinação de recursos, o que permite abortar, na origem, eventual desvio, de modo que o tributo seja destinado à sua finalidade própria, garantindo-se a arrecadação e a aplicação adequadas. O Ministério Público pode e deve desempenhar tal controle. Verificando-se, apenas a posteriori, que a destinação efetiva não correspondeu à destinação legal e constitucional, restará revelada a falta de suporte válido para a cobrança, caracterizando-se, então, o pagamento indevido.

37. Competências privativas, comuns e residuais

A competência tributária também pode ser classificada em privativa, comum ou residual.

A **competência privativa** é aquela atribuída a um ente político em particular, como a relativa a impostos sobre a renda, sobre produtos industrializados (da União), sobre circulação de mercadorias (do Estado), sobre a prestação de serviços (do Município), ou mesmo a relativa a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse de categorias profissionais (da União) e a contribuições de iluminação

pública (do Município).[168]

A **competência comum** é aquela atribuída aos entes políticos em geral (União, Estados e Municípios), como a de instituir taxas pela prestação de serviços específicos e divisíveis ou pelo exercício do poder de polícia, ou mesmo de instituir contribuições de melhoria pelas obras que realizarem. De qualquer modo, mesmo nestes casos, é preciso ter em conta que tais atividades dos entes políticos que ensejam a instituição de tributos são realizadas no exercício das suas específicas competências administrativas, de modo que acabam as possibilidades de tributação sendo próprias e privativas de cada um deles.[169] Não é por outra razão que o art. 80 do CTN faz referência expressa a isso, dispondo: "Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público".

A **competência residual** é aquela atribuída à União para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no Texto Constitucional. É o que ocorre com os impostos, quando o art. 154, I, da Constituição permite à União a instituição de outros impostos além daqueles que discrimina em seus arts. 153, 155 e 156, e o que ocorre com as contribuições de seguridade social, constando, do art. 195, § 4º, da Constituição, a competência da União para a instituição de outras contribuições de seguridade social além das expressamente previstas nos incisos I a IV do mesmo artigo 195. A competência residual segue regime específico, estabelecido no art. 154, I, para os impostos, mas aplicável também às contribuições de seguridade social por força de remissão constante no art. 195, § 4º, da CF. Tal regime exige a via legislativa da lei complementar (não pode ser instituído por lei ordinária nem por medida provisória), não cumulatividade (não pode incidir cumulativamente a cada operação) e vedação do bis in idem e da bitributação (a União não pode instituir novos impostos sobre fatos geradores e bases de cálculo de impostos já previstos nos arts. 153, 155 e 156, e também não pode instituir novas contribuições de seguridade sobre fatos geradores e bases de cálculo de contribuições de seguridade social já previstas nos arts. 195, I a IV).

38. Bitributação e bis in idem

O termo bitributação designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador. Ocorre bitributação, por exemplo, quando tanto lei do Estado como lei do Município consideram a prestação de determinado serviço como gerador da obrigação de pagar imposto que tenham instituído (por exemplo, ICMS e ISS). A bitributação sempre envolve um conflito de competências, ao menos aparente.

A expressão bis in idem designa a dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador.

Inexiste uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o bis in idem, de modo que não decorre automaticamente da identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade.

Mas há várias restrições a tais figuras que se pode extrair expressa ou implicitamente da Constituição.

A Constituição vedou expressamente a bitributação e o bis in idem relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício da competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (art. 154, I). Tal vedação, pois, diz respeito aos **impostos entre si**, excepcionados, apenas, por expressa autorização constitucional, os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II). A reserva de bases econômicas em caráter privativo só **passível de ser excepcionada pelo imposto extraordinário de guerra**, diz respeito, ressalto, exclusivamente, à competência para a instituição de impostos.

A Constituição vedou, igualmente, o bis in idem relativamente às contribuições de seguridade social, ao eleger bases econômicas e determinar que o exercício da competência residual se conforme à mesma sistemática da competência residual atinente aos impostos. Enquanto, para os impostos, os novos não podem repetir os já previstos constitucionalmente, para as contribuições de seguridade, as novas não podem repetir as contribuições de seguridade já previstas constitucionalmente (art. 195, I, II e III), o que se extrai da remissão feita pelo art. 195, § 4º, ao art. 154, I, conforme, aliás, restou esclarecido pelo STF, dentre outros, no RE 228.321 e no RE 146.733. A vedação de bis in idem, assim, dá-se para as **contribuições de seguridade social entre si**. Há, pois, uma simetria entre o exercício da competência residual atinente à instituição de impostos e o exercício da competência residual atinente à instituição de contribuições de seguridade social. Mas a sistemática do § 4º, inclusive com a vedação do bis in idem, **não se aplica às contribuições que foram expressamente recepcionadas pelo texto constitucional**, como a contribuição ao PIS, recebida pelo art. 239 da CF,[170] e as contribuições destinadas aos serviços sociais vinculados às entidades sindicais, estas, aliás, objeto de ressalta específica no art. 240 da CF.

Inexiste vedação a que se tenha identidade de fato gerador e base de cálculo entre impostos e contribuições, mesmo de seguridade social. Assim, o fato de uma contribuição ter fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos não revela, por si só, vício de inconstitucionalidade. Não há vedação expressa nem impedimento decorrente das características de tais espécies tributárias, pois ambas podem ter fato gerador não vinculado. Não há impedimento, pois, a que haja bis in idem ou mesmo bitributação por contribuição de seguridade social relativamente a impostos já instituídos ou que venham a ser instituídos.[171]

Tampouco há impedimento ao bis in idem entre contribuições sociais de seguridade social relativamente a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Há vedação constitucional expressa, ainda, a que as taxas tenham fato gerador próprio de impostos. O art. 145, § 2º, determina que "as **taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos**". A aplicação de tal dispositivo resultou na edição da

Súmula Vinculante 29 do STF: "É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra". Cuidamos da questão quando da análise das taxas.

Por fim, no que diz respeito à sobreposição de taxas, há uma impossibilidade lógica à ocorrência da bitributação, porquanto são tributos que tem como fato gerador a própria atividade estatal, estando vinculados, pois, à competência administrativa de cada ente político. O mesmo pode-se dizer quanto às contribuições de melhoria, que pressupõem obra pública.

39. Tributos na base de cálculo de outros tributos

São muitos os tributos que incidem sobre bases já oneradas por outros tributos, seja implícita e mediatamente ao longo do seu processo de produção e comercialização, seja de modo explícito e imediato.

É inequívoco, por exemplo, que no preço das mercadorias, utilizado como referência para a incidência do ICMS (por dentro)[172] e do IPI (por fora)[173] estão normalmente embutidos todos os custos da atividade empresarial, inclusive os custos tributários já incorridos (IPTU, contribuição sobre a folha de salários, taxa de renovação de licença etc.) e futuros (imposto sobre a renda, contribuição sobre o lucro, contribuições sobre o faturamento ou receita etc.).

A sobreposição econômica de tributos é, aliás, decorrência natural de que, a rigor, os diversos fatos geradores e bases de cálculo constituem retratos parciais da riqueza existente, tomada sob perspectivas e em momentos específicos para uma melhor distribuição do ônus tributário entre as pessoas. A riqueza é uma só, sendo identificada para fins de tributação por ocasião da sua percepção, da sua acumulação ou do seu consumo pela eleição, por lei, de inúmeros fatos geradores de obrigações tributárias.[174]

É absolutamente compreensível, pois, que inexista uma vedação constitucional genérica à sobreposição econômica de tributos a permitir qualquer conclusão automática pela sua invalidade.

Ademais, não se pode buscar em nenhum princípio constitucional a imposição da necessidade de que as bases de cálculo dos tributos sejam sempre depuradas, de modo que delas sejam excluídos os tributos que as componham ou que nelas estejam incorporados.

No sentido da inexistência de uma vedação constitucional a que um tributo componha a base de cálculo de outro, ponderou o Ministro ILMAR GALVÃO quando do julgamento do RE 212.209:

> "Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do § 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua

base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

[...]

Na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, empregados, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente. O problema, diria que é até de ordem pragmática, em face da dificuldade, quase incontornável, de eliminar-se da base de cálculo de um tributo tudo o que decorreu de tributação."

Eventual pecha de inconstitucionalidade depende, assim, de uma análise específica da compatibilidade da base de cálculo prevista em lei com a base econômica estabelecida pela norma de competência que a condiciona, sempre à luz do princípio da capacidade contributiva.

O STF entende que não há direito dos contribuintes de excluírem o ICMS da sua própria base de cálculo. Ademais, existe norma constitucional relativa ao ICMS expressa no sentido de que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço" (art. 155, § 2º, XII, i, da CF, acrescido pela EC 33/01). Em 2011, o STF reiterou seu entendimento em recurso extraordinário com repercussão geral: "A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/88, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/96), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional 33, de 2001, inseriu a alínea i no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar 'fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço'. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas".[175]

O ICMS-Importação tem como base de cálculo, por força do art. 13, V, da LC 87/96, o valor da mercadoria ou bem constantes dos documentos de importação acrescido do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre operações de câmbio e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica incide sobre o lucro real sem que seja autorizada a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL). A questão está sendo analisada no RE 582.525, em que o Ministro JOAQUIM BARBOSA já proferiu voto rejeitando a alegação de que a proibição de dedução implicaria cálculo do tributo sobre valor que efetivamente não corresponderia à renda, destacando que "é irrelevante tanto a circunstância de o acréscimo patrimonial ou o saldo positivo ter sido consumido ou não, antes ou depois da apuração, como a circunstância de parte da renda tornar-se vinculada

ao adimplemento de uma dada obrigação, de forma a fixar destinação específica par ao montante" (Informativo 525 do STF). Mas o Ministro MARCO AURÉLIO divergiu: "a pessoa jurídica tem, considerada a CSLL, um ônus e não uma vantagem, não sendo possível entender que um ônus signifique, ao mesmo tempo, ônus e renda para quem quer que seja".

As contribuições ao PIS e da COFINS têm como base de cálculo, no regime cumulativo, o faturamento, forte na Lei 9.718/98. O faturamento, por certo, é composto pelo produto das vendas de mercadorias e serviços e demais receitas constituídas pela realização do objeto da empresa. Apenas na perspectiva de raciocínio puramente econômico é que se poderia entender que o ICMS integra a base de cálculo das contribuições, por integrar o preço das mercadorias que acaba por compor o faturamento. De qualquer modo, os contribuintes pretendem excluir o ICMS da base de cálculo de tais contribuições sobre o faturamento, o que está em discussão na ADC 18, Rel. Ministro CELSO DE MELLO. Parece-nos que a tributação do faturamento, como riqueza do contribuinte, é válida, sem prejuízo de que tal riqueza já esteja suportando o pagamento de outros tributos.

No caso das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação, contudo, instituídas pela Lei 10.865/04, a base de cálculo foi arbitrariamente fixada como sendo o valor aduaneiro acrescido do ICMS e do valor das próprias contribuições instituídas. Isto, além de violar a racionalidade (exige que se calcule o tributo para então somá-lo à sua própria base de cálculo e recalculá-lo), desborda da base econômica passível de ser tributada, qual seja, o valor aduaneiro, nos termos do art. 149, § 2º, III, a, da CF. A matéria está em discussão no RE 559.937, em que o primeiro voto foi pela inconstitucionalidade.

Na solução destas questões todas pelo Supremo Tribunal Federal teremos uma posição consolidada sobre a temática da sobreposição de tributos.

Notas

160 Adiante, no capítulo atinente à obrigação tributária, há item específico sobre o sujeito ativo das relações tributárias.

161 A referência constante do art. 7º do CTN ao "art. 18, § 3º" já não mais persiste, pois dizia respeito à Constituição de 1946, que dispunha: "Art. 18. Cada Estado se regerá pela Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição [...] § 3º Mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de lei e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas".

162 No que tange às bases econômicas tradicionais, a Constituição concedeu à União, com exclusividade, a competência para instituir imposto sobre a renda e, ainda, sobre a propriedade territorial rural e sobre grandes fortunas, deixando a propriedade de veículos automotores aos Estados e a propriedade predial e territorial urbana aos Municípios. Quanto à atividade econômica, reservou a industrialização para ser objeto de imposto federal, deixando a circulação de mercadorias aos Estados e a prestação de serviços aos Municípios. Também manteve com a União a competência para a instituição de impostos sobre a importação e a exportação, importantes como instrumentos de controle do comércio exterior. Com isso, resta preservado o papel da União em tal área, devendo-se ressaltar que estas normas, de caráter positivo, que outorgam competência, são realçadas e complementadas por normas de cunho negativo, que vedam aos Estados e Municípios instituir tributos interestaduais ou intermunicipais (art. 150, V) e também, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152), regra esta já aplicada pelo STJ para afastar alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados. Coube à União, ainda, a competência para instituir impostos sobre as operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, que servem à finalidade extrafiscal de monitoramento da atividade econômica e da moeda. Refiro-me a impostos porque, de fato, embora seja costume utilizarmos a denominação IOF – Imposto sobre Operações Financeiras –, bem verdade, são

diversas bases econômicas distintas, às quais correspondem diferentes fatos geradores e bases de cálculo. Em suma, não há um IOF, mas vários impostos sobre operações de crédito, de um lado, sobre operações de câmbio, de outro e, sobre operações de seguros e sobre operações com títulos ou valores mobiliários. Ficou com os Estados, além do IPVA e do ICMS, a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, e com os Municípios, além do IPTU e do ISS, a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

163 VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. São Paulo: Atlas, 2007, p. 108/109.

164 A impossibilidade de cobrança das contribuições de seguridade que incidem na importação (PIS/COFINS-Importação) sobre base de cálculo que extrapole o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, III, a, da CF) também está sendo afirmada pelo STF no RE 559937.

165 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 166.772, 1994.

166 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 346.084, 2006.

167 PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 48.

168 PAULO DE BARROS CARVALHO ressalta que, a rigor, impostos privativos são apenas os da União, em razão do que dispõe o art. 154 da Constituição, relativamente à possibilidade da instituição de impostos extraordinários, pela União, compreendidos ou não em sua competência tributária. Senão vejamos: "Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos 'extraordinários', compreendidos ou não em sua competência tributária, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal." (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 240).

169 AFONSO DA SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 6ª ed. São Paulo: RT, 1990, p. 604.

170 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, ADI 1.417, 1999.

171 Apreciando a LC 84/96, o STF, consagrando posição que já adotara anteriormente, entendeu que a CF/88 não proíbe a coincidência da base de cálculo da contribuição com a base de cálculo de imposto já existente: STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 228.321, 1998.

172 Diz-se que um tributo é calculado por dentro quando os recursos para o seu pagamento compõem a própria base de cálculo do tributo. O ICMS, por exemplo, tem como base de cálculo o preço da mercadoria, sendo que deste valor é que o comerciante tira os recursos para pagar o imposto. Vejamos: preço da mercadoria: R$ 100,00; ICMS calculado por dentro de 18%: R$ 18,00; valor total da Nota Fiscal: R$ 100,00. Parte dos R$ 100,00 percebidos é utilizada para o pagamento do imposto.

173 Diz-se que um tributo é calculado por fora quando a lei determina que o valor total da operação seja composto da base de cálculo do tributo mais o valor do mesmo. Em venda de produto pela indústria, por exemplo, a lei determina que o valor total da nota fiscal contemple o preço do produto mais o valor do IPI. Assim, a base de cálculo é inferior ao montante total pago pelo adquirente do produto e recebido pelo industrial. Vejamos: preço do produto: R$ 100,00; IPI calculado por fora de 10%: R$ 10,00; valor total da nota fiscal: R$ 110,00. O IPI não é suportado com o valor recebido a título de preço da mercadoria (R$ 100,00), mas com o valor do próprio IPI que a lei autoriza seja acrescido ao preço do produto na nota e repassado ao comprador.

174 "Todos os impostos (prestações pecuniárias) que existem – independentemente de sua denominação e do objeto imponível mencionado pelo legislador – são apenas diferentes formas de aparição do gravame sobre a renda (acumulada). Por isso há apenas uma fonte imponível, a saber, a renda (acumulada). O legislador sempre abastece o fisco dessa fonte, por mais que invente novos impostos. Muitos estudiosos dos tributos não alcançam essa idéia básica e ficam desorientados pela multiplicidade dos tributos. Eles classificam os impostos segundo conexões externas, técnicas e buscam atrás dos tributos em espécie com seus objetos próprios e sua própria base de cálculo uma fonte imponível especial, a essa altura também as diversas fontes de rendimento (trabalho, patrimônio, combinação de ambos, herança ou doação) sempre não diferenciando-as da única fonte impositiva. O sistema tributário justo deve ser construído a partir da convicção de que existe somente uma fonte impositiva. Deve-se acrescentar que no âmbito dos tributos empresariais somente existe apenas uma fonte tributária, o lucro. Lucro é o excedente, que a empresa gerou." (TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Serio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 18.

175 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro GILMAR MENDES, RE 582.461, 2011.

Capítulo V – Imunidades Tributárias

40. Imunidades como normas negativas de competência

As **regras constitucionais que proíbem a tributação** de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, **negando, portanto, competência tributária**, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência especifica.

O texto constitucional não refere expressamente o **termo "imunidade"**. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc. Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades. O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de "não incidência" e de "isenção". É o caso do RE 212.637, que cuidou do art. 155, § 2º, X, a, ou seja, da imunidade ao ICMS das operações que destinem mercadorias ao exterior, e da ADI 2028, que tratou do art. 195, § 7º, acerca da imunidade às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social.

É importante considerar que, embora haja a referência, no texto constitucional, à isenção e à não incidência, trata-se de imunidades inconfundíveis com as desonerações infraconstitucionais. Elevadas a normas constitucionais proibitivas de tributação, deixam de ser simples isenções ou não incidências, assumindo verdadeiro caráter de imunidade. Tecnicamente falando, a isenção é benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e seu exercício. Tendo sido instituído determinado tributo, surge a isenção como um modo de desonerar determinado contribuinte ou operação. A isenção tem como fonte a lei, tal qual a norma instituidora do tributo. A não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária). Por vezes, contudo, o legislador torna expressa a não incidência, modelando ou restringindo a própria norma de incidência.

Por se tratar de normas de competência, ainda que negativas, as imunidades têm foro exclusivo na Constituição, são **numerus clausus**.

41. Imunidades como garantias fundamentais

As imunidades são normas negativas de competência tributária, mas também podem ser percebidas, em muitos casos, como garantais fundamentais, sendo certo que a Constituição arrola as imunidades genéricas na seção que cuida das limitações ao poder de tributar.

Quando as imunidades são estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais, como o da liberdade de crença (imunidade dos templos) ou da

manifestação do pensamento (imunidade dos livros), constituem, elas próprias, garantias fundamentais.

42. Classificação, interpretação e aplicação das imunidades

As imunidades ora dizem respeito a **impostos**, ora a **outras espécies tributárias**, o que depende da norma específica que se estiver analisando. As imunidades do art. 150, VI, da CF, por exemplo, conforme consta expressamente de seu texto, limitam-se a negar competência para a instituição de impostos. Estabelece tal inciso as chamadas imunidades genéricas, não excluindo a existência de outras que se possa vislumbrar ao longo do capítulo do Sistema Tributário Nacional e que, em alguns casos, dizem respeito a outras espécies tributárias. O art. 149, § 2º, I, da CF estabelece a imunidade das receitas de exportação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.[176] O art. 195, § 7º, da CF traz imunidade que diz respeito às contribuições de seguridade social. No artigo 5º, inciso XXXIV, por sua vez, encontramos imunidade relativa a taxas.

Em face da existência ou não de remissão expressa, pela Constituição, às condições ou requisitos estabelecidos por lei, a doutrina também classifica as imunidades em **condicionadas e incondicionadas**.[177] Cabe observar, porém, que sempre teremos o condicionamento ao menos à preservação do valor que inspira a regra de imunidade. Desse modo, mesmo a imunidade das instituições religiosas – a princípio incondicionada – só se justifica em face da manifestação da religiosidade e das atividades que lhe são inerentes ou correlatas, mantido o sentido finalístico, sob pena de se desvirtuar a garantia constitucional. A invocação do caráter incondicionado e determinada imunidade não se presta, por exemplo, para estendê-la a atividades econômicas, mesmo que os recursos venham a ser aplicados na atividade fim. Permitir que a imunidade implique desequilíbrios no mercado violaria o princípio da livre iniciativa e concorrência, que pressupõe isonomia tributária.

Podem-se classificar as imunidades, também, em **objetivas e subjetivas**. A imunidade objetiva é aquela em que se exclui da tributação determinado bem, riqueza ou operação considerado de modo objetivo, sem atenção ao seu titular. É o caso da imunidade dos livros, jornais e periódicos, que só alcança as operações com esses instrumentos de manifestação do pensamento e das ideias, não se estendendo aos autores, às editoras e às livrarias. Subjetiva, de outro lado, é a imunidade outorgada em função da pessoa do contribuinte, como a imunidade dos templos (instituições religiosas) e dos partidos políticos. Todavia, é preciso ter em conta que não se trata de uma classificação que possa ser considerada em sentido absoluto. Mas, frequentemente, as imunidades apresentam caráter misto ou híbrido, combinando critérios objetivos e subjetivos. No próprio caso da imunidade dos partidos políticos (a princípio subjetiva), o texto constitucional limita seu alcance ao patrimônio, renda e serviços "relacionados com as finalidades essenciais" da entidade, o mesmo ocorrendo com a imunidade dos templos.

Quanto à **interpretação das imunidades**, impende considerar o art. 110 do CTN. Ao

dizer que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”, estabelece a importância de levarmos a sério o sentido técnico das normas de competência, incluindo as de imunidade. Note-se que o art. 150, VI, da CF, ao estabelecer as imunidades genéricas, as arrola como “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Ainda em matéria de interpretação, é recorrente o dissenso entre dar às imunidades caráter ampliativo ou restritivo. O STF tem diversos precedentes do seu Plenário apontando para uma interpretação restritiva, como quando decidiu o alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I).[178] Mas também tem precedentes que ampliam o alcance de regras de imunidade, como no caso da imunidade recíproca, que a CF diz abranger os entes políticos (art. 150, VI, a), suas autarquias e fundações públicas (art. 150, § 2º), mas que o STF estende a empresas públicas e até mesmo a sociedades de economia mista quando exerçam serviço público típico, em regime de monopólio ou em caráter gratuito, sem concorrência com a iniciativa privada.[179] Aliás, para a mesma norma de imunidade, por vezes o STF adota critérios distintos, ora ampliativo,[180] ora restritivo.[181] Entendemos que não é dado ao aplicador assumir qualquer premissa que o condicione a estender ou a restringir a norma que imuniza; deve, sim, perscrutar seu efetivo alcance considerando a regra de imunidade, seu objeto, sua finalidade, enfim, todos os meios interpretativos ao seu alcance (literal, sistemático, teleológico).

Relativamente à aplicação das imunidades, vale considerar que as normas negativas de competência, bastantes em si, são autoaplicáveis. Mas há imunidades que exigem **regulamentação**, mormente quando seu texto remete expressamente aos requisitos e condições estabelecidos em lei. A doutrina, mesmo nestes casos, preconiza majoritariamente a autoaplicabilidade. Entretanto, o STF trilhou caminho oposto quando analisou o já revogado inciso II do § 2º do art. 153 da CF, pronunciando-se pela retenção do imposto de renda na fonte sobre os proventos dos aposentados com mais de sessenta e cinco anos, cuja renda total fosse constituída exclusivamente de rendimentos do trabalho, até que surgisse a lei fixando os termos e limites da não incidência.[182]

Nos casos em que a regulamentação é expressamente requerida pelo Texto Constitucional, discute-se o instrumento legislativo adequado. Duas referências são importantes para tanto. De um lado, há a exigência de lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar, constante do art. 146, II, da CF; de outro, a simples referência aos requisitos de lei no art. 150, inciso VI, alínea c (imunidade a impostos dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social) e no art. 195, § 7º, da CF (imunidade a contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social), sendo certo que o STF mantém posição rígida no sentido de que, quando a Constituição refere lei, se cuida de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente. Trilhando posição conciliatória, o STF decidiu, em junho de 2005, no Ag. Reg. RE 428.815-0, no

sentido de que as **condições materiais** para o gozo da imunidade são **matéria reservada à lei complementar**, mas que os **requisitos formais** para a constituição e funcionamento das entidades, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos, **são matéria que pode ser tratada por lei ordinária**. Na ADI 2.028/DF, tal posição já havia sido invocada, refletindo entendimento iniciado pelo Ministro Soares Muñoz em 1981.

As imunidades relativas a determinadas pessoas, operações ou bens não dispensam seu titular do dever de cumprir **obrigações tributárias acessórias**, por exemplo, de prestar declarações e emitir documentos. Isso porque têm caráter formal, instrumental, e se prestam, inclusive, para permitir ao Fisco que verifique se está efetivamente presente situação. Também não impedem a sujeição dos entes imunes a obrigações na qualidade de substitutos ou responsáveis tributários. Abordamos esses temas, adiante, ao cuidarmos da imunidade genérica a impostos e das obrigações acessórias.

43. Imunidades genéricas a impostos

O art. 150, inciso VI, da CF traz um rol de imunidades a impostos ao dispor que é vedado à União, aos Estados e aos Municípios "instituir impostos sobre". Não se trata, pois, de imunidades aplicáveis a nenhuma outra espécie tributária, sendo firme a jurisprudência do STF no sentido de que não se estende, por exemplo, às contribuições.[183]

As imunidades genéricas do art. 150, VI, da CF ora têm **caráter subjetivo ora objetivo**. Isso quer dizer que, por vezes, é estabelecida em favor de uma pessoa e, em outros casos, em favor de um bem ou operação.

Objetiva é a imunidade da alínea d, que afasta a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão. Alcança os tributos que poderiam gravar sua produção, distribuição e comercialização, conforme análise que fazemos no item próprio adiante.

Subjetivas são as imunidades das suas alínea a, b e c, que aproveitam aos entes políticos, os templos e aos partidos políticos e entidades educacionais sem fins lucrativos, dentre outras pessoas. Tais imunidades impedem que os entes imunizados possam ser colocados na posição de contribuintes de **quaisquer impostos**. Aplicam-se, assim, não apenas ao IR, inclusive sobre aplicações financeiras,[184] ao IPTU, ao IPVA, ao ITR, ao ISS e ao ICMS, mas também ao IOF,[185] ao II[186] e ao IPI e a qualquer outro imposto.

Importa, para a verificação da existência ou não da imunidade, a **posição de contribuinte**, nos moldes do raciocínio que inspirou a **Súmula 591** do STF. Conforme orientação atual do STF, seguindo a linha da referida súmula, descabe verificar se o ente imune é ou não contribuinte de fato, pois a repercussão econômica não está em questão.[187] Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para o efeito de decidir se é devido ou não. Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do

imposto. Assim, se a lei coloca o vendedor como contribuinte e, num caso concreto, temos entidade imune em tal posição, não há que se discutir acerca da cobrança do imposto, a menos que se trate de **atividade não abrangida pela imunidade**, conforme os §§ 3º e 4º da CF.

O gozo de imunidade não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária (art. 194, parágrafo único, do CTN).

Do mesmo modo, **não o exime dos deveres de colaboração** para com o Fisco, podendo figurar como **substituto** ou mesmo como **responsável tributário**.[188] A retenção de tributos na fonte, por exemplo, se efetuada adequadamente, nenhum ônus acarreta às entidades imunes, pois a operação se dá com dinheiro do contribuinte. A responsabilidade tributária, por sua vez, não se configura senão quando infringido algum dever de colaboração por parte do responsável que tenha ensejado ou facilitado a inadimplência pelo contribuinte ou dificultado sua fiscalização. Vale transcrever a lição do Min. CELSO DE MELLO:[189]

> "Seja na substituição, seja na responsabilidade tributária, não há o deslocamento da sujeição tributária passiva direta. Os substitutos e os responsáveis não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo... Entendo que a imunidade tributária não alcança a entidade na hipótese de ser ela eleita responsável ou substituta tributária. Em ambos os casos, a entidade não é contribuinte do tributo. Não são suas operações que se sujeitam à tributação. Os fatos jurídicos tributários se referem a outras pessoas, contribuintes, como o produtor-vendedor no caso dos autos. Se estas pessoas não gozarem da imunidade, descabe estender-lhes a salvaguarda constitucional".

O § 1º do art. 9º do CTN dispõe justamente no sentido de que a imunidade a imposto "não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros".

44. Imunidade recíproca

A imunidade recíproca é princípio garantidor da **Federação** e, por isso, imutável, não podendo ser ofendida sequer pelo Poder Constituinte Derivado.[190] Impede que os entes políticos cobrem **impostos** uns dos outros. Esta imunidade não diz respeito a outras espécies tributárias, como contribuições ou taxas.[191]

Embora o art. 150, VI, alínea a, ao estabelecer a imunidade recíproca, refira-se a impostos "sobre" "patrimônio, renda ou serviços", o STF segue a orientação no sentido de que a imunidade não é restrita aos impostos sobre o patrimônio, sobre a renda ou sobre serviços, mas a todo aquele que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune, alcançando, assim, **todo e qualquer imposto**, conforme destacamos na introdução à análise das imunidades genéricas. Aplica-se, assim, tanto ao IPVA, IPTU, ITR, IR e ISS, como ao ICMS e ao IPI, ao II e ao IE, ao IOF[192] e mesmo ao ITBI ou a qualquer outro imposto presente ou futuro.

A imunidade aproveita não apenas ao **ente político**, mas também às **suas**

autarquias e fundações, conforme o § 2º do art. 150. Assim, são imunes o INSS, o INCRA, os Conselhos de Fiscalização Profissional e demais pessoas jurídicas de direito público, sejam federais, estaduais ou municipais.

A imunidade não alcança, em regra, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, relativamente às quais, aliás, o § 2º do art. 173 proíbe o gozo de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado. Mas o STF tem estendido a imunidade a **empresas públicas e a sociedades de economia mista quando prestadoras de serviço público típico em regime de monopólio, sem concorrência com o setor privado**. São exemplos a ECT[193] e da INFRAERO,[194] a CODESP[195] e o GHC.[196]

A imunidade se dá em função das **atividades típicas** dos entes políticos, de modo que não se aplica a eventuais atividades econômicas realizadas em regime de livre concorrência, regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, nos termos do § 3º do mesmo artigo 150.

45. Imunidade dos templos de qualquer culto

A imunidade a impostos que beneficia os "templos de qualquer culto" abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto "por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus".[197]

A alínea b não exige regulamentação. Mas o § 4º do art. 150 impõe vinculação à finalidade essencial que, no caso, é a manifestação da religiosidade. O STF entende que os imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores estão abrangidos pela imunidade.[198] Também os cemitérios pertencentes às entidades religiosas estão abrangidos pela imunidade.[199] As quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade.

Tem sido defendido que a remessa de recursos ao exterior deve ser considerada como abrangida por esta imunidade a impostos, tendo em conta que a Igreja Católica Romana e a Igreja Adventista, por exemplo, "são igrejas plurinacionais, em que os seus fiéis comungam da mesma crença e ideais, independentemente da nação em que vivem, e se autoauxiliam na expansão da fé e dos princípios de caridade e benemerência [...] espalhando seus movimentos catequéticos e suas obras de benemerência e difusão da fé e de valores por todo o mundo".[200]

Caso os templos desenvolvam atividades de natureza predominantemente econômica, submetem-se, no ponto, à tributação, porquanto a igualdade de tratamento tributário entre os agentes econômicos constitui imperativo da livre concorrência, princípio da ordem econômica estampado no art. 170 da Constituição.

46. Imunidade dos partidos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais

A alínea c do inciso VI do art. 150 estabelece a imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e das de assistência social, sem fins lucrativos.

Embora refira os impostos "sobre" "patrimônio, renda ou serviços", deve-se considerar a interpretação do STF no sentido de que restam abrangidos **todos os impostos**, conforme destacamos na introdução à análise destas imunidades genéricas.

A s **condições materiais** para o gozo da imunidade estão sob **reserva de lei complementar**, por força do art. 146, II, da CF. Apenas os **requisitos formais** de constituição e funcionamento dos entes imunes, como a ostentação de certificados, é que podem ser estabelecidos por **lei ordinária**.

O art. 14 do CTN regula a matéria em nível de lei complementar, impondo-se a observância das condições que estabelece: a) aplicação de todos os recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no País; b) manutenção de escrituração regular; e c) não distribuição de lucro.

São beneficiários os **partidos políticos** e os **sindicatos de trabalhadores**. Os sindicatos de categorias econômicas não restam abrangidos pela imunidade.

A Constituição atribui imunidade, ainda, genericamente, às **instituições de educação**. Alcança, pois, tanto o ensino fundamental, o ensino médio, o ensino técnico e o ensino universitário, como as pré-escolas, as escolas de idiomas, de esportes e outras quaisquer voltadas à educação. Além disso, o fato de as instituições de ensino cobrarem mensalidades e obterem renda elevada não descaracteriza a imunidade. As atividades relacionadas às suas finalidades essenciais são preservadas da cobrança de impostos. Caso desenvolvam atividades voltadas a outras finalidades, que não se configurem como auxiliares ou complementares do ensino, restarão tais atividades tributadas, conforme se infere do § 4º do mesmo art. 150.

A s **instituições de assistência social**, também beneficiárias da imunidade, são aquelas que desenvolvem uma das atividades descritas no art. 203 da CF. Não se exige filantropia, ou seja, não se exige que atuem, exclusivamente, com pessoas carentes, de modo gratuito e universal e que dependam exclusivamente de donativos. Podem exercer atividade econômica rentável, desde que sem finalidade de lucro, ou seja, desde que revertam seus resultados para a atividade assistencial. Há impedimento à distribuição de lucros, esta sim descaracterizadora da finalidade assistencial e do caráter não lucrativo.[201] Não se deve confundir, ainda, a ausência de caráter lucrativo com a obtenção de superavit,[202] este desejável inclusive para as entidades sem fins lucrativos de modo a viabilizar a ampliação das suas atividades assistenciais.

O STF firmou posição no sentido de que a imunidade não alcança, via de regra, as **entidades de previdência privada**, exceto quando não houver contribuição dos beneficiários, o que lhe conferiria o indispensável caráter assistencial.[203] Foi editada, inclusive, a **Súmula 730** sobre a matéria: "A imunidade tributária conferida a

instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários".

Essa imunidade só alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes, nos termos do § 4º do art. 150 da CF. O STF entende que não descaracteriza a finalidade a destinação de imóvel para a recreação e lazer dos funcionários,[204] tampouco a manutenção de livraria em imóvel de propriedade do ente imune, "desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais", sendo vedada a cobrança do IPTU.[205] O cinema mantido na entidade não se sujeita ao ISS.[206] Importa ter em conta, ainda, a **Súmula 724** do STF: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

47. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel para a sua impressão

O art. 150, VI, d, da CF outorga imunidade aos "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão".

Cuida-se de **imunidade objetiva**, e não subjetiva, não se estendendo às empresas jornalísticas ou de publicidade, editoras e autores.[207]

A referência ao **papel** teve por finalidade ampliar o âmbito da imunidade, de modo a envolver o que é normalmente o seu maior insumo. Não há que se entender tal referência como excludente dos livros, jornais e periódicos em **meio magnético ou eletrônico**. Impõe-se que se considerem os direitos fundamentais a que a Constituição visa a proteger com a norma em questão. Vem sendo reconhecida a imunidade de livros em CD-ROM,[208] o mesmo devendo acontecer com os livros e as revistas eletrônicas acessíveis pela Internet: **e-books**.

A CF, "ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação".[209] Assim, alcança, também, apostilas,[210] fascículos semanais[211] e lista telefônica.[212] Até mesmo álbuns de figurinhas restam abrangidos.[213]

Cabe destacar, ainda, que a **veiculação de anúncios e de publicidade** nos livros, jornais e periódicos não afasta a imunidade em questão,[214] constituindo, inclusive, muitas vezes, instrumento para a viabilização da publicação e da sua independência. Aliás, o STF chegou a decidir no sentido de que a imunidade abrange os próprios "serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda".[215] Quanto à pura e simples distribuição de encartes de propaganda de terceiros por jornais e periódicos, contudo, entendeu ausente a imunidade.[216]

A imunidade diz respeito aos livros, jornais e periódicos. Poder-se-ia entender que afastaria a competência para exigência de tributos que dissessem com sua **produção, distribuição e comercialização**, abrangendo a composição, impressão,[217] distribuição

e venda de tais veículos do pensamento, tocando, pois, o ISS, IPI e ICMS. O STF chegou a se manifestar no sentido de que "o livro não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza",[218] havendo, ainda, decisão no sentido de que a imunidade alcança a distribuição.[219] De outro lado, porém, pronunciou-se no sentido de que a imunidade não aproveita a composição gráfica[220] e que "os serviços de distribuição de livros, jornais e periódicos não são abrangidos pela imunidade tributária estabelecida pelo art. 150, VI, d, da Constituição Federal".[221]

Quanto aos **insumos**, estão abrangidos pela imunidade o **papel e assimiláveis**: papel para impressão, papel fotográfico, papel telefoto e outros tipos de papel.[222] O STF chegou a editar a **Súmula 657**: "A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos". Não estão abrangidos a tinta especial para jornal,[223] máquinas e aparelhos utilizados por empresa jornalística.[224] Mas há acórdão recente do STF em sentido contrário, e o TRF4 reconheceu a imunidade dos **tablets** ou **leitores de livros digitais**.[225]

48. Imunidade dos fonogramas e videogramas musicais

A EC nº 75/2013 estabeleceu nova imunidade a impostos. Diz respeito aos "fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser". Prescinde de regulamentação. Trata-se de norma autoaplicável, com densidade normativa suficiente para que se compreenda o seu alcance e se possa aplicá-la diretamente.

Foi aprovada com vista a favorecer a produção musical brasileira, fazendo com que seja menos impactada pelos efeitos da concorrência predatória de produtos falsificados comercializados sem o pagamento de tributos, bem como pelo acesso facilitado e gratuito que as pessoas tem à música através da internet.

Fonograma é o "Registro exclusivamente sonoro em suporte material, como disco, fita magnética, etc." ou "gravação de uma faixa de disco" e videofonograma é o "Produto da fixação de imagem e som em suporte material" ou o "registro de imagens e sons em determinado suporte", conforme o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 2009, p. 920 e 2.060, e o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, 2009, p. 914 e 1.943, respectivamente. Musical é o relativo a música; literomusical "Diz-se de espetáculo, ou reunião social em que se leem trechos literários, se declamam poemas, e em que há, tb., apresentações musicais", conforme o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 2009, p. 1220. Desse modo, a imunidade da alínea "e" diz respeito aos CDs, DVDs e blue-rays de música e de shows musicais. Até mesmo os discos de vinil restam abrangidos.

Note-se porém, que só alcança os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, revelando-se, por isso, mais como uma proteção à indústria nacional do que à produção cultural como um todo. As mesmas mercadorias, produzidas fora do país, não estão abrangidas pela imunidade. Essa imunidade, assim, viola o GATT no ponto em que

veda a discriminação dos produtos estrangeiros, assegurando-lhes, quanto aos tributos internos, tratamento equivalente ao dos produtos nacionais.[226]

Quanto aos insumos, o constituinte derivado referiu-se de modo genérico aos "suportes materiais ou arquivos digitais", de modo que seu alcance é amplo, alcançando os suportes em qualquer material ou formato.

A ressalva final – "salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser" – é apontada como uma preservação à Zona Franca de Manaus.[227]

Notas

176 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro GILMAR MENDES, RE 474.132, 2010.

177 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, em RDDT n. 28, janeiro/98, p.68; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade das instituições religiosas, RFDT 27/21, mai-jun/07.

178 "A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita." (STF, Pleno, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 564413, 2010); "Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador." (STF, Pleno, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, RE 566259, 2010).

179 ECT: STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, ACO 789, 2010; STF, Segunda Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, RE 443.648 AgR, 2010; CODESP: STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, RE 265749 ED-ED, 2011.

180 "Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – 'LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO' – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva." (STF, Primeira Turma, Rel p/Acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, RE 202149, 2011).

181 "O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente..." (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, RE 504615 AgR, 2011).

182 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 225.082, 1997.

183 STF, RE-AgR 332963 e REAgR 378144.

184 STF, ADI 1758-4.

185 STF, ACO 468-3.

186 Câmara Superior de Recursos Fiscais 0302853.

187 "IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – IMUNIDADE RECÍPROCA – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea a, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – está umbilicalmente ligado ao contribuinte de direito, não abarcando o contribuinte de fato." (STF, Primeira Turma, AI 500139 AgR, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, 2011). Vide também: STF, Primeira Turma, AI 805295 AgR, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, 2010.

188 STF, RE 202987; STJ, REsp. 153.664.

189 STF, RE 202987.

190 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SYDNEY SANCHES, ADI 939, 1993.

191 "1. A imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de taxa, porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal) só faz alusão expressa a imposto." (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, RE 613287 AgR, 2011).

192 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 213.059, 1997.

193 "Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade recíproca prevista na norma supracitada. 2. Ação cível originária julgada procedente." (STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Min. MENEZES DIREITO, ACO 765, 2009).

194 A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea 'c', da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, 'a'), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. [...] A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, RE 363412 AgR, 2007).

195 "A CODESP, que é sociedade de economia mista, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de administração de porto marítimo constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea f, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a), do poder de tributar dos entes políticos em geral, inclusive o dos Municípios." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, RE 265749 ED-ED, 2011).

196 "1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2 . A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal." (STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Min. AYRES BRITTO, 2010).

197 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade das instituições religiosas, RFDT 27/21, mai-jun/07.

198 "O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, § 4º, da Constituição Federal." (STJ, Segunda Turma, Min. Marco Aurélio, RE 221.395-8/SP, 2000).

199 "1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles." (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Eros Grau, RE 578.562/BA, 2008).

200 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Questões Atuais de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 241-242, e RDDT 28/68, jan/98.

201 STF, ADIMC 1.802/DF.

202 ÁVILA, René Bergmann. Lei 9.532/97 Comentada e Anotada. Porto Alegre: Síntese, 1998, nota 90, p. 97.

203 STF, Primeira Turma, REAgR 326.995 e REAgREDED 227.001.

204 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro MENEZES DIREITO, RE 236.174, 2008.

205 STF, Primeira Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, EDRE 345.830-2, 2002.

206 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, RE 116.552-9, 2000.

207 "[...] ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL... Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade – que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos." (STF, Primeira Turma, RE 206.774/RS, Min. Ilmar Galvão, ago/99) ; "II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante." (STF, Primeira Turma, RE 504615 AgR, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, 2011).

208 TRF4, AC 1998.04.01.090888-5 e REOMS 2002.70.00.008696-3.

209 STF, Segunda Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 221.239, 2004.

210 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 183.403, 2000.

211 STF, RE 225.955 AgRg.

212 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 114.790, 1992.

213 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro MENEZES DIREITO, RE 179.893, 2008.

214 STF, RE 199.183.

215 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, RE 87.049, 1978.

216 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, AI 368.077 Ag.Reg, 2004.

217 STF, AgRE 434.826, em discussão.

218 STF, RE 225.955 AgRg.

219 STF, RE 453.670.
220 STF, RE 130.782.

221 STF, Segunda Turma, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, RE 568454 AgR, jun/2013.

222 "I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos." (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, RE 504615 AgR, 2011).
223 STF, RE 215.435.
224 STF, RE 206.127-1.
225 "A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva." (STF, Primeira Turma, Rel. p/Acórdão Ministro MARCO AURÉLIO, RE 202149, 2011); TRF4, Segunda Turma, Rel. p/Acórdão LUCIANE AMARAL CORRÊA MÚNCH, APELREEX 5014246-64.2010.404.7000, 2011.

226 CARVALHO, Lucas de Lima. A imunidade musical. Recebido diretamente do autor, por email, em 28 de novembro de 2013.

227 Idem.

Capítulo VI – Garantias Fundamentais do Contribuinte

49. Natureza das limitações ao poder de tributar

A Constituição Federal arrola as limitações ao poder de tributar em seus arts. 150 a 152. Algumas são gerais (art. 150), outras específicas para a União (art. 151) e outras para os Estados e Municípios (art. 152).

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art. 150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.

As limitações que se apresentam como **garantias do contribuinte** (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de **outros direitos e garantias individuais** (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a **preservação da forma federativa de Estado** (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado), constituem **cláusulas pétreas**, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: "§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais". Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo por Emenda Constitucional.

Certa feita, o Constituinte Derivado, através da EC 3/93, autorizou a instituição imediata do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) estabelecendo, expressamente, exceção tanto à anterioridade tributária como à imunidade recíproca dos entes políticos, o que foi considerado inconstitucional pelo STF.[228]

50. Limitações em prol da segurança jurídica, da justiça tributária, da liberdade e da federação

As limitações ao poder de tributar visam a preservar valor fundamentais para o cidadão contribuintes. O papel das garantias outorgadas ao contribuinte e das imunidades tributárias normalmente diz respeito à preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa de estado.

As garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade (artigos 150, I, a, III, a, b e c, e 195, § 6º, da CF) promovem a segurança jurídica enquanto certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos. Ter isto bem claro permite perceber adequadamente o conteúdo normativo de cada uma delas, o que é indispensável à sua aplicação em consonância com o princípio que concretizam.

As garantias da isonomia e da vedação do confisco (arts. 150, II e IV) concretizam

critérios mínimos de justiça tributária.

As imunidades dos templos e dos livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, b e d) estão a serviço da liberdade de crença e da liberdade de expressão.

A vedação à instituição de tributos interestaduais e intermunicipais (art. 150, V) assegura, de um lado, a liberdade de ir e vir, e, de outro, a unidade da federação. Também em prol da federação são estabelecidas a imunidade recíproca a impostos (art. 150, VI, a), as proibições de que os tributos federais não sejam uniformes no território nacional (art. 151, I) e de que a União conceda isenção relativas a tributos estaduais, distritais e municipais (art. 151, III), bem como a proibição de que os Estados estabeleçam diferença tributária entre bens e serviços em razão da procedência ou destino (art. 152).

51. Garantia da legalidade absoluta

Impende distinguirmos a legalidade geral da legalidade tributária.

A **legalidade geral** é a referida no art. 5º, II, da CF, que se limita a prescrever que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.[229] Tal sequer precisaria estar expresso no texto constitucional, porquanto resulta do próprio princípio do Estado de Direito.[230] MANUEL AFONSO VAZ refere, inclusive, que a própria expressão “reserva da lei” já não se mostra mais tecnicamente significativa,[231] pois, em um Estado de Direito Democrático, não se circunscreve a nenhuma matéria especificamente, constituindo garantia geral.

A **legalidade tributária**, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um **conteúdo adicional**, qualificando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos.

Vejamos o enunciado da legalidade tributária constante do art. 150, I, da CRFB: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A referência não apenas a “exigir”, mas, especificamente, a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o quantum debeatur e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.

Violaria frontalmente a legalidade tributária uma **cláusula geral de tributação** que permitisse ao Executivo instituir tributo.[232] Seria o caso da lei que autorizasse o ente político, por exemplo, a cobrar taxas pelos serviços que prestasse ou contribuições de melhoria pelas obras que realizasse, estabelecendo apenas critérios gerais e deixando ao Executivo a especificação, para cada serviço ou obra, da sua hipótese de incidência, do contribuinte e do valor.

Aliás, não há a possibilidade de qualquer **delegação de competência** legislativa ao Executivo para que institua tributo, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as **atenuações** constitucionais que se limitam a permitir, relativamente a alguns poucos tributos expressamente indicados, a graduação de alíquotas nas condições e limites de lei (art. 153, § 1º)[233] ou, simplesmente, sua redução ou restabelecimento (art. 177, § 4º, b).[234] Estas hipóteses reforçam o entendimento de que, em todos os demais casos, sequer atenuação será possível, restando vedada a integração da norma tributária impositiva pelo Executivo, que deve se limitar a editar os regulamentos para a fiel execução da lei.[235]

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, **reserva absoluta de lei**, também designada de legalidade estrita.

A análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta, faz-se, pois, pela verificação da **determinabilidade** da relação jurídico-tributária mediante o critério da **suficiência**. A lei deve, necessariamente, conter todas as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito. Deve poder ser possível determinar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo que o contribuinte conheça os efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos intra legem.

Isso não significa, contudo, que todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devam constar na lei de modo expresso. Há situações em que, embora a lei não ostente formalmente todos os aspectos de modo claro e didático, é possível deduzi-los implicitamente ou à luz da respectiva norma de competência. A falta de referência ao sujeito ativo do IPTU, por exemplo, deve ser interpretada como simples ausência de delegação de tal posição a nenhum ente, mantendo-a o próprio Município. A ausência de indicação do aspecto temporal da norma em tributo com fato gerador instantâneo faz com que se considere ocorrido no momento mesmo em que a situação se configura no plano fático. Outro exemplo importante é o que decorre da aplicação do art. 22, I, a, da Lei 8.212/91, que não especifica claramente o fato gerador, mas que permite que seja identificado como a realização do pagamento ou creditamento cujo montante constitui sua base de cálculo.

A conclusão sobre a **completude** da norma tributária impositiva depende, pois, não de uma análise simplesmente literal da lei, mas, isto sim, da possibilidade de se determinar os seus diversos aspectos ainda que mediante análise mais cuidadosa do seu texto e da consideração do tipo de fato gerador, da competência do ente tributante e dos demais elementos de que se disponha em lei, desde que seja desnecessário recorrer a atos normativos infralegais.

Não há impedimento à utilização de **tipos abertos** e de **conceitos jurídicos indeterminados**, até porque todos os conceitos são mais ou menos indeterminados,

desde que tal não viole a exigência de determinabilidade quanto ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação jurídico-tributária, não se admitindo que a sua utilização implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo.

Também não é vedada a utilização de **norma tributária em branco** que exija a consideração de simples dados fáticos ou técnicos necessários à sua aplicação. Assim, entendeu o STF que a contribuição ao SAT, de 1% a 3%, conforme o grau de risco da atividade preponderante, determinado por força de estatísticas do Ministério do Trabalho (art. 22, III, e § 3º, da Lei 8.212/91), é válida.[236] Inadmissível é a norma tributária em branco que exija integração normativa pelo Executivo.

A **definição em abstrato** dos aspectos da norma tributária impositiva está sob reserva legal. A definição "em concreto" diz respeito a momento posterior, de aplicação da lei. Cabe ao legislador, ao instituir um tributo, definir o antecedente e o consequente da norma. A lei, por definição, tem o atributo da generalidade. A previsão legal identifica, e.g., qual o aspecto quantitativo, indicando a base de cálculo e a alíquota. O montante exato da base de cálculo será verificado em concreto, por ocasião da aplicação da lei. Assim é que a base de cálculo do IR é o montante da renda ou dos proventos, sendo que, por ocasião da sua aplicação, verifica-se o que corresponde a cada contribuinte. Idêntica é a situação relativamente ao ITR, para o qual a base de cálculo prevista em lei é o valor venal do imóvel, assim considerado o valor da terra nua tributável. É claro que a lei não poderia dizer quanto custa um hectare de terra em cada ponto do país; tal já não é mais atribuição do legislador. Ao legislador cabe dizer que a base de cálculo é o valor venal e qual a alíquota; ao aplicador, apurar e calcular o tributo em concreto. Nenhum impedimento haveria, pois, relativamente ao IPTU, que a lei dissesse que a base de cálculo é o valor venal do imóvel e que, por ato infralegal, se estabelecesse a chamada planta fiscal de valores, que é a referência com o valor do metro quadrado por tipo de construção e localização. A **planta fiscal de valores** é simples subsídio para a autoridade fiscal promover o lançamento do IPTU; não está no plano da instituição do tributo, da definição abstrata dos aspectos da norma tributária impositiva, mas da aplicação da mesma. É matéria para atos infralegais. Aliás, Geraldo Ataliba já destacava que a planta de valores se insere na categoria de atos administrativos que incumbem ao Executivo, para instrumentar a ação dos agentes, viabilizando a fiel execução da lei. Entretanto, os precedentes do STF são no sentido de que a planta fiscal de valores deve constar em lei, o que também é frisado na **Súmula 13** do TASP.

A **publicação da lei** é requisito indispensável, pois aperfeiçoa o processo legislativo. Sem publicação, não há lei.

As **medidas provisórias**, tendo força de lei, são aptas a instituição ou majoração dos tributos para os quais se faça necessária lei ordinária.[237] Ainda que, após a EC 32, haja limitações temáticas à edição de medidas provisórias (art. 62, § 1º, da CF), tal como ocorria com o antigo Decreto-Lei, tais limitações não atingem a área tributária. Dever-se-ão observar apenas as restrições impostas pelo art. 246 da CF[238] e a impossibilidade de tratar de matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, III).

A jurisprudência aponta no sentido de que a previsão de que haja **correção**

monetária da base de cálculo ou mesmo do montante devido a título de determinado tributo deve constar de lei, sob pena de não poder o Fisco exigir a correção. Não há necessidade, contudo, de que a lei defina o indexador, tampouco que seja feita por lei a atualização de tabelas indicativas para apuração da base de cálculo de tributos como o IPTU e o ITR.[239] Efetivamente, dispõe o CTN: "Art. 97 [...] § 2º Não constitui majoração de tributo [...] a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo". É válida, portanto, a definição, pelos Conselhos de Fiscalização Profissional, do valor exato das anuidades que lhe são devidas, mediante simples aplicação do INPC sobre os valores estabelecidos pela Lei 12.514/11, que determina expressamente tal atualização.

Assim, a atualização monetária depende de previsão legal, mas tal reserva de lei não é absoluta, na medida em que a atualização não implica instituição ou majoração de tributo, mas, pelo contrário, a manutenção do seu conteúdo econômico Entretanto, se, a pretexto de atualizar monetariamente a base de cálculo, o Poder Público determinar a aplicação de índice que supera a inflação real, estará majorando indiretamente o tributo, o que não poderá ser admitido, conforme já restou, inclusive, sumulado pelo STJ: "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária". (**Súmula 160** do STJ).

O **prazo para recolhimento** do tributo não constitui elemento da hipótese de incidência. Trata-se de simples disposição sobre a operacionalização de pagamento relativo à obrigação principal estabelecida por lei, não acrescendo nenhuma obrigação ou dever. Pode, assim, ser estabelecido por simples ato administrativo infralegal. [240] Mas, se o legislador ordinário tratar da matéria, estabelecendo o prazo de vencimento a ser observado, vinculará o Fisco, de modo que não poderá haver alteração por Portaria.[241]

Quanto às **obrigações acessórias**, a matéria é bastante delicada. É certo que o art. 150, I, da CF diz respeito tão somente à obrigação tributária principal, não alcançando as obrigações acessórias. Também não há dúvida de que o CTN leva ao entendimento de que poderiam ser instituídas pela legislação tributária em sentido amplo, incluindo os atos normativos infralegais, como decorre de interpretação combinada dos seus arts. 96, 100, 113, § 2º, e 115. Também não se pode negar que é prerrogativa do sujeito ativo da relação jurídico tributária regulamentar as questões operacionais relativas ao tributo de que é credor.

Contudo – e apesar da doutrina em contrário a que durante longo tempo aderimos –, não há como afastar, relativamente às obrigações tributárias acessórias, a garantia geral de legalidade estampada no art. 5º, II, da CF. Devem, pois, ao menos ser instituídas em lei, sem prejuízo de que esta permita ao Executivo a especificação dos seus detalhes, já que o art. 5º, II, constitui garantia de legalidade relativa, e não de legalidade absoluta.

Efetivamente, a Constituição enuncia como garantia individual que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão por força de lei, mesmo que a obrigação ou dever não tenha conteúdo econômico direto. Ademais, os chamados deveres formais constituem, sim, ônus gravosos aos contribuintes, os quais têm de despender tempo e dinheiro para o seu cumprimento.

Soma-se a isto tudo, a constatação de que os deveres formais como os de prestar

declaração não configuram mera operacionalização do pagamento dos tributos. Lembre-se que as obrigações tributárias ditas acessórias têm autonomia relativamente às obrigações principais, tanto que devem ser cumpridas mesmo por entes imunes e por contribuintes isentos (art. 175, parágrafo único, do CTN).

Por fim, não há consistência na afirmação de que apenas a aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória é que dependeria de previsão legal específica. Se o consequente da norma punitiva depende de previsão legal, por certo que seu antecedente deve ser definido pela mesma via legislativa. Exigir lei para estabelecer que ao descumprimento de obrigação acessória corresponde determinada multa e deixar ao executivo dispor sobre o pressuposto de fato da norma, ou seja, sobre os deveres formais cuja infração implica sanção, é um contrassenso que viola tanto o art. 5º da CF, como o art. 97, V, do CTN. Note-se que este diz que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades "para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas", exigindo, pois, que o pressuposto de fato da sanção seja também disciplinado por lei.

52. Garantia da irretroatividade

A Constituição Federal de 1988 não traz uma regra geral de irretroatividade. Seu art. 5º, inciso XXXVI, estabelece, apenas, que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Ainda que se possa extrair diretamente do princípio do Estado de Direito a ideia de irretroatividade da lei, ela assume o contorno de impedir que lei nova alcance direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos, ou seja, posições jurídicas já definitivamente constituídas. Assim, não pode influir sobre direitos já consumados ou, embora não consumados, já adquiridos, pendentes apenas de exercício ou exaurimento, tampouco infirmar atos jurídicos perfeitos.[242]

A Constituição estabelece, porém, expressamente, a irretroatividade como garantia especial quanto à definição de crimes e ao estabelecimento de penas[243] e quanto à instituição e à majoração de tributos.

Vejamos tal limitação constitucional ao poder de tributar:

> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> [...]
>
> III – cobrar tributos:
>
> a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

A enunciação da **irretroatividade tributária** no art. 150, III, a, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece, quanto à instituição e à majoração de tributos, uma **garantia adicional** aos contribuintes, que extrapola a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito.

Como instrumento para conceder ao contribuinte um maior nível de **certeza quanto**

ao direito aplicável aos atos que praticar ou à situação que ostentar em determinado momento,[244] a previsão constitucional de irretroatividade da lei tributária ocupa papel fundamental, com a qual são incompatíveis certas retroatividades outrora admitidas no próprio Direito brasileiro[245] e que, até hoje, encontram sustentação no Direito estrangeiro.[246]

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a **situações pretéritas**. Não se pode admitir que, a atos, fatos ou situações já ocorridos, sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência.

Preservando o passado da atribuição de novos efeitos tributários, a irretroatividade reforça a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de **lei prévia**.

O que inspira a garantia da irretroatividade é o **princípio da segurança jurídica**, que nela encontra um instrumento de otimização no sentido de prover uma maior certeza do direito.

Não há, no texto constitucional, qualquer **atenuação ou exceção** à irretroatividade tributária. A lei instituidora ou majoradora de tributos tem de ser, necessariamente, **prospectiva**, não se admitindo nenhum tipo de retroatividade, seja máxima, média ou mínima. Não há que se falar em retroatividade tampouco na sua variante conhecida por **retrospectividade** ou **retroatividade imprópria**, mas apenas em prospectividade da lei tributária impositiva mais onerosa.[247]

Aliás, a Constituição não apenas se abstém de admitir qualquer exceção à irretroatividade como estabelece **garantias adicionais**, quais sejam, os interstícios mínimos entre a publicação da lei tributária impositiva mais onerosa e o início da sua incidência estampados nas anterioridades de exercício e nonagesimal mínima.

Não há que se perquirir, pois, de flexibilizações ou de fragilizações à irretroatividade, mas, sim, do seu **reforço pelas anterioridades**.

Impõe-se considerar a locução "fato gerador", constante do art. 150, I, a, da CRFB, no sentido tradicionalmente utilizado no Direito brasileiro e consagrado no art. 114 do CTN, como a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. "Fato gerador" está, assim, no sentido de "aspecto material da hipótese de incidência tributária". O **aspecto temporal** não tem o condão de substituir ou de se sobrepor ao aspecto material como critério para a verificação da observância das garantias constitucionais, mormente quando consubstancie ficção voltada a dar praticabilidade à tributação.

A irretroatividade assegura a certeza do direito para o contribuinte independentemente do tipo de fato gerador a que se refira a lei nova. Alcança, pois, também o **fato gerador de período** já ocorrido em parte.[248] No Direito português e no Direito italiano, a lei geral tributária[249] e o estatuto do contribuinte[250] dispõem, expressamente, no sentido da aplicação da lei nova ao período que tiver início após a sua publicação. Na Alemanha, o Tribunal Constitucional Federal admite a **retroatividade**

imprópria (a que alcança todo o período já decorrido em parte quando do advento da lei), entendimento inaplicável, contudo, no Brasil, onde, como visto, temos garantia constitucional específica e qualificada.

Sempre que se for analisar, no caso concreto, a ocorrência ou não de violação à irretroatividade, impende analisar se tinha ou não o contribuinte o **conhecimento da lei quando da prática do ato** considerado como gerador de obrigação tributária. Se a resposta for negativa, não terá sido atendida a garantia de irretroatividade que assegura o conhecimento prévio da lei tributária que inova majorando a carga tributária.

HUMBERTO ÁVILA afirma que o problema da retroatividade não é apenas uma questão de direito intertemporal, envolvendo, isto sim, "a não restrição arbitrária de direitos fundamentais e de atuação leal e justificada: retroativa não é apenas a norma que alcança fato gerador consumado, mas também a norma que alcança disposição consumada em razão da hipótese de incidência vigente no momento da sua adoção, assim entendida aquela que não mais pode ser revertida por reação do contribuinte".[251]

53. Garantia de anterioridade

A garantia da anterioridade tributária não encontra muitos paralelos nos demais ramos do direito. Inexiste exigência de anterioridade das leis no Direito Civil, tampouco no Direito Penal. Apenas no Direito Eleitoral é que podemos vislumbrar instituto parecido, forte na anterioridade prevista no art. 16 da CF, com a redação da EC 4/93, que determina que a lei que alterar o processo eleitoral não se aplica à eleição que ocorra até um ano da data de sua vigência.

Anterioridade tributária **não se confunde com anualidade**. A anualidade figurava no § 34 do art. 141 da Constituição de 1946 que dizia: "nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra". Impunha, portanto, que constasse do orçamento a previsão da arrecadação do tributo sob pena de não poder ser exigido. Tal norma não foi repetida nas Constituições posteriores e já não existe mais como garantia tributária.[252]

A anterioridade é garantia de **conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa**. Não se trata apenas de prover **previsibilidade** ou **não surpresa**. HUMBERTO ÁVILA diz que "em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro situe-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente".[253]

A anterioridade apresenta-se não como princípio, mas como regras claras e inequívocas condicionantes da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos.

Há duas normas de anterioridade, dispostas em três dispositivos constitucionais.

A **anterioridade de exercício** está consagrada no art. 150, III, b, da CF. Garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos,

às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior.

A **anterioridade nonagesimal** consta da alínea c ao art. 150, III, acrescida pela EC 42/03, bem como do § 6º do art. 195 da CF. Garante ao contribuinte o interstício de 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo e sua incidência apta a gerar obrigações tributárias.

Ambas **aplicam-se a todas as espécies tributárias**: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Assim, como regra, a anterioridade de exercício e nonagesimal se completam, uma reforçando a outra. Ressalvam-se, todavia, as **exceções** previstas nos artigos 150, § 1º, 177, § 4º, e 195, § 6º, da Constituição.

Os tributos em geral continuam sujeitos à anterioridade de exercício (a lei publicada num ano só pode incidir a partir do ano seguinte), mas não haverá incidência antes de decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei instituidora ou majoradora. Prestigia-se, assim, a segurança jurídica em matéria tributária. Não ocorre mais a instituição ou majoração de tributos por lei publicada ao apagar das luzes de um ano para vigência já a partir de 1º de janeiro. Muitas vezes houve até mesmo edições extras do Diário Oficial em 31 de dezembro, sábado à noite, sem que sequer tivesse chegado a circular, e que no dia seguinte, alheia ao conhecimento sequer dos mais atentos, já geravam obrigações tributárias.

Com a aplicação simultânea das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima, **só o atendimento a ambas enseja a incidência da lei**.

Assim, publicada a lei majoradora em março de um ano, poderá incidir sobre fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro, quando já atendidas, cumulativamente, a anterioridade de exercício (publicação num ano para incidência no exercício seguinte) e a anterioridade mínima (decurso de 90 dias desde a publicação). Publicada, contudo, em 15 de dezembro de determinado ano, só poderá incidir sobre fatos ocorridos a partir de 16 de março, respeitando a anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal mínima (interstício de 90 dias, incidindo, então, a partir do 91º dia).

As **exceções às regras de anterioridade são taxativas**, numerus clausus. Há um rol de exceções para a anterioridade de exercício e outro para a anterioridade nonagesimal mínima, os quais não se confundem.

O art. 150, § 1º, atento ao uso extrafiscal de certos tributos, diz que não se aplica a anterioridade de exercício ao empréstimo compulsório de calamidade ou guerra, aos impostos de importação e de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio, seguros e operações com títulos e valores mobiliários, tampouco ao imposto extraordinário de guerra. E diz que não se aplica a anterioridade nonagesimal ao empréstimo compulsório de calamidade ou guerra, aos impostos de importação e de exportação, ao imposto de renda e sobre operações de crédito, câmbio, seguros e operações com títulos e valores mobiliários, ao imposto extraordinário de guerra e à fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

O art. 155, § 4º, IV, c, permite que as alíquotas do ICMS sobre a comercialização de combustíveis e lubrificantes sejam reduzidas e restabelecidas sem observância da

anterioridade de exercício. O art. 177, § 4º, estabelece exceção idêntica para a CIDE-combustíveis.

Por fim, o art. 195, § 6º, submete as contribuições de seguridade social exclusivamente à anterioridade nonagesimal, excluindo a aplicação da anterioridade de exercício. A anterioridade prevista no art. 195, § 6º, da CF tem sido chamada pela doutrina e pela jurisprudência de anterioridade nonagesimal, especial ou mitigada. Basta a observância do decurso de noventa dias, ainda que no curso de um mesmo ano, para que se possa ter a incidência válida de nova norma que institua ou majore contribuição de seguridade social.

Vejamos o rol das exceções:

	Anterioridade de exercício	**Anterioridade nonagesimal**
II – 153, I	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IE – 153, II	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IR – 153, III	–	exceção – 150, § 1º
IPI – 153, IV	exceção – 150, § 1º	–
IOF – 153, V	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IPVA (bc) – 155, III	–	exceção – 150, § 1º
IPTU (bc) – 156, I	–	exceção – 150, § 1º
IEG – 154, II	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
ECCG – 148, I	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
ICMS-comb/lub (%) – 155, § 2º, XII, *h*	exceção – 155, § 4º, IV, *c*	–
CIDE-comb (%) – 177, § 4º	exceção – art. 177, § 4º, I, *b*	–
CSS – 195, I a IV	exceção – art. 195, § 6º	–

Quanto à **abrangência da garantia**, as anterioridades alcançam tanto a **instituição** do tributo como a sua **majoração.** Assim, aplicam-se primeiramente à própria definição legal dos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Posteriormente, também aplicam-se a eventuais modificações da norma tributária impositiva que impliquem cobrar mais tributo ou de mais pessoas. Isso pode ocorrer com a ampliação da base de cálculo ou das alíquotas e também quando a lei torna mais abrangente o polo passivo. Mesmo alterações no antecedente da norma, que impliquem definição de novos fator geradores, extensão do aspecto espacial ou mesmo antecipação do aspecto temporal estão cobertas pela garantia.

O STF consolidou entendimento no sentido de que a simples prorrogação de tributo ou de alíquota temporários[254] não se sujeita à observância das regras de anterioridade. Assim, a lei que se limita a determinar a manutenção de carga tributária que já venha sendo suportada poderia ser publicada para vigência imediata.[255] Pensamos que tal posição é totalmente equivocada, porquanto a prorrogação de tributo ou de alíquota temporários corresponde ao estabelecimento de uma carga tributária que não existiria

não fosse a prorrogação. Configura, portanto, imposição tributária que, relativamente ao período acrescido, é nova e inédita. Assim, também a lei prorrogadora teria de observar a garantia da anterioridade.[256]

O STF também vem decidindo no sentido de que a revogação e a redução de benefício fiscal não estão sujeitas à observância da garantia da anterioridade. Poderiam ser imediatamente suprimidos ou reduzidos isenções, créditos presumidos, compensações de prejuízos e descontos para pagamento antecipado.[257] Esta posição nos parece igualmente equivocada, pois a supressão de benefícios fiscais aumenta a carga tributária a que o contribuinte está sujeito, de modo que ao contribuinte deveria ser reconhecido o direito ao seu conhecimento antecipado, finalidade das regras dos arts. 150, III, b e c, e 195, § 6º, da Constituição. Ademais, o art. 104, III, do CTN determina a aplicação da anterioridade à extinção ou redução de isenções, norma esta, ao nosso ver, meramente interpretativa, o que não foi considerado pelo STF.

No que diz respeito aos **fatos geradores de período**,[258] a anterioridade tributária exige conhecimento antecipado da nova lei tributária mais gravosa relativamente ao próprio início do período. Assim, a virada do exercício e/ou o decurso dos noventa dias devem estar cumpridos já no início do período considerado para fins de tributação, como imperativo de segurança jurídica. O STF revisou jurisprudência anterior em sentido contrário[259] para decidir, em 2011, que não é viável a alteração da alíquota da contribuição sobre o lucro (CSL) no curso do período, sem a observância da anterioridade de 90 dias.[260] Tal revisão deve ocorrer, também, quanto ao IR, estando em discussão nos autos do RE 183.130. Mas ainda não foi expressamente cancelada a **Súmula 584** do STF que permitia a aplicação, a todo o ano-base, da lei de IR publicada ao longo do período, devendo-se destacar que tal súmula foi por diversas vezes aplicada mesmo após o advento da Constituição Federal de 1988.[261]

A anterioridade não diz respeito a alterações de índices de **correção monetária**, desde que não impliquem aumento velado do tributo,[262] cabendo a aplicação do art. 97, § 2º, do CTN.

A anterioridade também não é aplicável à determinação do **prazo de recolhimento** do tributo, de maneira que pode ser alterado e passar a valer no mesmo exercício. Aliás, veja-se a **Súmula 669** do STF: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

Por fim, cabe uma observação quanto ao cômputo da anterioridade relativamente aos tributos instituídos ou majorados por medida provisória. O STF vinha entendendo que o termo a quo para verificação da observância da anterioridade de exercício era a data da edição da medida provisória, inclusive considerando a primeira medida provisória da série no caso de reedições (quando as reedições eram possíveis, antes da EC 32/01). Porém, com a EC 32/01, que alterou o regime das **medidas provisórias**, acresceu-se o § 2º ao art. 62 da CF, com a seguinte redação: "Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada". Note-se que a restrição foi posta apenas para a

espécie tributária impostos, de maneira que, para as demais espécies tributárias, continua aplicável a orientação do STF. A EC 42/03, que estabeleceu a anterioridade mínima de 90 dias ao acrescer a alínea c ao inciso III do art. 150 da CF, não estabeleceu a conversão em lei como critério para a sua contagem. Assim, a majoração de impostos, decorrente de medida provisória, poderá incidir desde que publicada e convertida em lei antes do final do exercício, observada a anterioridade mínima de 90 dias contados estes da edição da medida provisória. Quanto aos demais tributos, ambas as regras de anterioridade são computadas tendo em vista a data de edição da medida provisória.

54. Isonomia

A isonomia tributária está positivada no art. 150, II, da CF. Constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária. Veda tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Analisamos a matéria no capítulo atinente aos princípios.

55. Não confisco[263]

Carga tributária demasiadamente elevada pode comprometer o direito de propriedade e o próprio exercício da atividade econômica. Daí a relevância do dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Costuma-se identificar o confisco com a **tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável**, que absorve a própria fonte da tributação.

Mas é preciso atentar, primeiramente, para a estrutura da norma de vedação do confisco. LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, em profunda análise sobre a vedação ao confisco, destaca: "A norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento prima facie), mas um dos princípios (em sentido lato) que regem a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes: é **norma de colisão**". E prossegue: "norma de colisão (tal qual a proporcionalidade) que, nos casos mais afetos à sua operatividade, substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito".[264]

Em segundo lugar, é importante ter em conta, conforme esclarece o mesmo Autor, que não estará sempre em questão a **propriedade**, mas, por vezes, a **livre iniciativa** e o **livre exercício profissional**. Esclarece: "Assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, que visam a fins de sociabilidade objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não-confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos".[265]

O Supremo Tribunal Federal, em 1999, quando do julgamento da ADI 2.010, entendeu que o aumento da contribuição previdenciária do servidor público para patamares que poderiam chegar a 25%, associado à incidência do imposto sobre a renda de 27,5%, implicava confisco, razão pela qual suspendeu a majoração da contribuição. Este precedente é extremamente importante porque sinalizou que a verificação do caráter confiscatório de um novo tributo ou majoração se faz em face da **carga tributária total** a que resta submetido o contribuinte, e não em face da onerosidade de cada tributo isoladamente considerado.[266]

O STF tem sinalizado, também, no sentido de que a vedação do efeito confiscatório **aplica-se tanto aos tributos propriamente, como às multas** pelo descumprimento da legislação tributária, invocando o art. 150, IV, da CF em ambos os casos.[267] Mas deve-se ter bem presente que os fundamentos da vedação, num e noutro caso, a rigor, são distintos. A vedação de efeito confiscatório na instituição ou majoração de tributos decorre diretamente do art. 150, IV, da Constituição; relativamente às multas, da proporcionalidade das penas e do princípio da vedação do excesso.

56. Proibição de limitações ao tráfego por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, ressalvado o pedágio

A proibição do estabelecimento de limitações ao tráfego por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, constante do art. 150, inciso V, da CF,[268] impede a instituição de **tributos de passagem**, ressalvada expressamente a cobrança de pedágio pelo uso de rodovia conservada pelo Poder Público. A par disso, também a tributação que torne mais gravosas as operações interestaduais e/ou intermunicipais teriam o efeito de implicar limitação ao tráfego, enquadrando-se, pois, na vedação constitucional.

O **pedágio** é referido, no art. 150, V, da CF, como exceção em norma que estabelece limitações ao poder de tributar. Ademais, todos têm direito à circulação em rodovia que constitui bem de uso comum do povo. Diga-se, ainda, que o trânsito por rodovias é indispensável ao exercício do direito de ir e vir, de modo que o seu uso não constitui, propriamente, uma opção de que se possa abrir mão.

Tudo aponta, pois, para o **caráter tributário** da exação cobrada pelo uso de rodovia, o que restou reconhecido pelo STF no RE 181.475-6, tendo sido classificado o pedágio como **taxa de serviço**. O STF, contudo, também tem precedente anterior, em cognição sumária, dizendo configurar **preço público**. Neste ponto, é importante ter em consideração que a Constituição, ao cuidar dos princípios gerais da atividade econômica, prevê a prestação de serviço público por concessionárias ou permissionárias, estabelecendo regime específico para tal hipótese. O art. 175 da CF, de fato, estabelece cláusula de exceção nesses casos, fazendo com que as salvaguardas do contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar) sejam substituídas pela exigência de licitação ("sempre através de licitação") e pela política tarifária definida em lei ("A lei disporá sobre: [...] III – política tarifária;").

O pedágio é cobrado pela utilização de rodovia conservada pelo poder público, visando

a fazer frente às despesas com a conservação. Tendo em conta que não há identidade conceitual entre conservação (manter determinada construção em condições de utilização) e ampliação (acréscimo que inova, ampliando a construção anteriormente existente), bem como que é impositivo distinguir o "serviço de conservação" da "obra de ampliação", pode-se concluir que a ampliação de rodovias não poderia ser custeada por pedágio. De fato, a ampliação não constitui serviço de conservação da rodovia, mas obra de construção civil.

Notas

228 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SYDNEY SANCHES, ADI 939, 1993.
229 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.
230 HECK, Luís Afonso. O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 200.
231 "No seu sentido dogmático tradicional, a 'reserva da lei' só tem verdadeiramente sentido em estruturas constitucionais que aceitem a existência de espaços de poder estatal livres da lei, ou seja, que, de algum modo, aceitem o dualismo ao nível da estruturação política dos órgãos estaduais." (VAZ, Manoel Afonso. Lei e reserva da lei: a causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976. Porto, 1992, p. 141).
232 "Não há, portanto, no nosso sistema, nenhuma possibilidade de existir cláusula geral do tributo, norma aberta de tributação ou qualquer outra denominação que se lhe queira dar." (GONÇALVES, J. A. Lima. Isonomia na Norma Tributária. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 37).
233 CF: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...] IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; [...] § 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V".
234 CF: "Art. 177 [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I – a alíquota da contribuição poderá ser: [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;" Dispositivos com a redação da EC 33/01.
235 CF: "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;".
236 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 343.446, 2003.
237 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, RE 234.463, 1999; STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, ADI 1.417, 1999.
238 CF: "Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive." (com a redação da EC nº 32/01).
239 STF, AG (AgRg) 230.557-SP.
240 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 195.218, 2002; STF, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURÍCIO CORREA, AGRAG 178723, 1996.
241 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 140.669, 1998.
242 Sobre a irretroatividade das leis de ordem pública e respectivas discussões, vide item 10 infra.
243 CRFB: "Art. 5º [...] XXXIX – não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;".
244 Caso dos tributos sobre patrimônio.
245 É o caso da retroatividade imprópria consagrada na **Súmula 584** do STF.
246 A retroatividade imprópria no Direito alemão e espanhol.
247 É importante observar que, embora vedada no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos, a retroatividade não é de todo estranha ao Direito Tributário, havendo normas que se vocacionam mesmo para retroagir, como as de remissão e anistia, além do que o art. 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica relativamente à cominação de penalidades: "Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando

deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

248 Os artigos 105 e 144, § 2º do CTN, no que ensejariam a aplicação da lei nova a todo o período já decorrido em parte, são incompatíveis com o art. 150, III, a, da CRFB de 1988, não tendo sido recepcionados.

249 Lei Geral Tributária portuguesa (Decreto-Lei 398, de 17 de Dezembro de 1999): "Artigo 12º Aplicação da lei tributária no tempo. 1 – As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos. 2 – Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor".

250 Statuto del contribuente italiano (Legge 212, de 27 de julho de 2000): "Art. 3. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma2, lê disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che lê prevedono".

251 ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. Malheiros, 2011, p. 688.

252 A anterioridade e a anualidade são bastante distintas tanto no fundamento quanto no conteúdo. A ideia de anterioridade da lei visa a garantir que o contribuinte não seja surpreendido com um novo ônus tributário de uma hora para outra, sem que possa se preparar para a nova carga tributária, ou seja, concretiza um comando que tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia de certeza do direito, assegurando o conhecimento prévio da lei. A anterioridade, pois, sempre se relaciona com inovação legislativa relativa à instituição ou majoração de tributo. A anuidade, por sua vez, precisa ser analisada conforme o momento histórico. Em uma fase inicial, identificava-se com a ideia de consentimento que deu suporte ao próprio surgimento da legalidade tributária, porquanto, a cada ano, em uma única lei se instituíam os tributos a serem cobrados no ano subsequente conforme as despesas previstas. A própria instituição dos tributos era temporária, anual, exigindo, pois, renovação. Assim, pouco importava que se estivesse cuidando da instituição ou majoração de um tributo novo ou da simples manutenção da sua cobrança tal como já vinha sendo feito em exercícios anteriores. Em uma segunda fase, quando, mais consolidado o sistema representativo, a instituição dos tributos já não mais se dava de modo temporário, mas em caráter permanente, até que a lei instituidora viesse a ser revogada, a anuidade passou a cumprir uma função limitadora da instituição de novos tributos ou majoração dos já existentes, pressupondo-se que, se não prevista no orçamento daquele ano, não poderia incidir, não estando autorizada a sua cobrança. Ficaria, assim, a incidência e arrecadação para o ano em que, já constando do orçamento aquele ingresso como receita, se justificasse a sua exigência. Em uma terceira fase, que é a atual, sequer se condiciona a instituição ou majoração de tributos à prévia inclusão na lei orçamentária. Isso porque se entende que, provindo do mesmo órgão legislativo, ainda que não prevista na lei orçamentária, a instituição posterior, por força de lei, pressupõe, ela própria, um juízo contemporâneo quanto à necessidade daquela receita e a autorização para a cobrança após o decurso do prazo constitucional que garante o conhecimento antecipado pelo contribuinte, a anterioridade. Não se deve perder de vista, contudo, que a tributação não se justifica por si só, como uma via de mão única, como um arrecadar por arrecadar, uma receita sem sentido. Pelo contrário, a tributação só se justifica e encontra amparo constitucional, sustentando-se a ingerência no patrimônio privado, quando se faça necessária. Nesta medida, excluindo-se o exercício inicial, quando a própria instituição ou majoração pressupõe tal juízo de necessidade e, por isso, dispensa autorização orçamentária prévia, a tributação só restará justificada e autorizada, nos exercício seguintes, se houver na lei orçamentária, que rege a ação do Estado em cada exercício, a previsão da arrecadação e da aplicação dos respectivos recursos, o que ganha relevância e maior destaque no que diz respeito aos tributos que, por sua própria natureza, vinculam-se diretamente a uma atividade estatal (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios). Atualmente, pois, ainda que a anualidade não mais figure como limitação à inovação legislativa que implique instituição ou majoração de tributo, prossegue condicionando a tributação no que diz respeito ao prosseguimento da cobrança, a cada exercício.

253 ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 587.

254 Tributo temporário é aquele instituído para vigência até determinada data. Alíquota temporária é aquela estabelecida para vigência por determinado período, findo o qual voltaria a ser aplicada a alíquota anterior.

255 STF, RE 584100 (DJe fev/2010), RE 566032, AI 392574, ADI 2.666, ADI 2.031.

256 Também HUMBERTO ÁVILA pensa assim: "Ora, se a regra da anterioridade visa a evitar a surpresa, tal dissociação entre instituição e prorrogação revela-se de todo imprópria. Havendo surpresa, que a regra visa a evitar, tem-se a instituição, pouco importa se sob o nome de prorrogação". (Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 592).

257 STF, RE 344.994, RE 545.308, ADI 4.016, RE 204.062.

258 Fatos geradores de período ou fatos geradores complexos são aqueles que pressupõem um conjunto de fatos que acontecem ao longo de um dado período e que são considerados como um todo único, casos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em que os ingressos e as despesas de todo o ano ou do trimestre concorrem para a

verificação da ocorrência do lucro real e do resultado ajustado respectivos.
259 STF, RE 204.271 e RE 197.790.
260 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, RE 587008, 2011.
261 STF, RE 194.612 e AgRgpET 2.698.
262 STF, Segunda Turma, AGRRE-176.200.
263 Sobre a vedação do confisco em matéria tributária, consulte-se, principalmente: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: RT, 2003.
264 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com Efeito de Confisco. Op. cit., p. 263-264.
265 Idem, p. 266.
266 "[...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA [...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...]". (STF, Tribunal Pleno, ADI 2.010-2/DF, rel. Min. Celso de Mello, set/1999, DJ 12.04.2002, p. 51); Tal já vinha sendo afirmado, em sede doutrinária, por Hugo de Brito Machado: "O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto". (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42).
267 "[...] VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente." (STF, Tribunal Pleno, ADI 551-1, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, 2002); "TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA... I – É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias." (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, AI 482281 AgR, 2009).
268 CF: "Art. 150 [...] V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;".

57. Limitações específicas à União

O art. 151 da CF estabelece limitações ao poder de tributar da União, quais sejam, a uniformidade geográfica, a vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações das dívidas públicas e da remuneração dos servidores e a vedação das isenções heterônomas. Vejamos cada qual.

58. Uniformidade geográfica

Estabelece a CF:

"Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;"

Cuida-se de vedação que se apresenta como subprincípio tanto do princípio federativo[269] como do princípio da isonomia, assegurando que a tributação federal não se preste a privilegiar determinados entes federados em detrimento dos demais, só admitindo diferenciações que, na forma de incentivos, visem a promover o **equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico** entre as diferentes regiões. Assim, ao mesmo tempo em que concretiza o princípio da isonomia, permite diferenciação com a finalidade extrafiscal de reduzir as desigualdades regionais, o que configura objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III, da CF.

Note-se, contudo, que a discriminação autorizada restringe-se à concessão de incentivos fiscais, pressupondo uma **política de fomento**.[270]

MISABEL DERZI destaca os requisitos indispensáveis para que o tratamento diferenciado seja válido: "a) tratar-se de um incentivo fiscal regional; b) em favor de região ou regiões mais pobres e menos desenvolvidas; c) o incentivo, de modo algum, pode se converter em privilégio das oligarquias das regiões pobres, mas se destina a promover o desenvolvimento socioeconômico daquela região mais atrasada".[271]

Não está autorizado o estabelecimento de **alíquotas diferenciadas** para determinados Estados,[272] embora o STF venha tolerando tal sistemática.[273]

O art. 40 do ADCT manteve, ainda, a "**Zona Franca de Manaus**, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição", forte no que tem sido afastada a aplicação de dispositivos que mitigavam tais incentivos,[274] bem como reconhecidos, no envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus, os direito à aplicação dos benefícios relativos à exportação.[275]

59. Vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações das dívidas públicas e da remuneração dos servidores

Dispõe o art. 151, II, da CF que é vedado à União:

"II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;"

Mais uma vez, temos, aqui, a afirmação do **princípio federativo**, impedindo que a União se imponha perante os demais entes federados mediante tributação privilegiada em detrimento dos interesses dos Estados e dos Municípios. Conforme MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, não houvesse igualdade de carga tributária incidente sobre as obrigações estaduais, municipais e federais, "estas últimas seriam favorecidas, visto que, gravadas mais pesadamente as obrigações estaduais e municipais, o investidor as preteriria, preferindo naturalmente as federais".[276]

60. Vedação à isenção heterônoma

Dispõe o art. 151, III, da CF que é vedado à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios". ALIOMAR BALEEIRO refere-se a esta vedação como uma limitação ao **poder de não tributar** ou isentar.[277]

A vedação constante do art. 151, III, da CF dirige-se à União enquanto pessoa jurídica de direito público interno. A República Federativa do Brasil, nas suas relações externas, pode firmar **tratado internacional** em que estabeleça isenção de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais. Efetivamente, o "âmbito de aplicação do art. 151, CF, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa".[278] A doutrina, aliás, sempre foi dominante neste sentido.[279]

Note-se que a vedação alcança isenções, no **âmbito interno**, a **quaisquer tributos** instituídos pelos Estados ou pelos Municípios, sejam impostos, taxas ou contribuições.

Lei federal não pode, portanto, sob pena de inconstitucionalidade, **conceder isenções de tributos estaduais e municipais**. Não pode sequer isentar a própria União e suas autarquias de taxas estaduais, como as custas judiciais. Aliás, acerca disso, há a **Súmula 178 do STJ**: "O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual". Os julgados que deram origem à **Súmula 178** do STJ, embora sem invocar o art. 151, III, da CF, ressaltaram que a Lei Federal 8.620/93 não poderia isentar o INSS das custas na Justiça Estadual. Contudo, quanto aos registros de nascimento e de óbito, entendeu o STF que a Lei 9.534/97 poderia regulamentá-los, estabelecendo a gratuidade para todos os registros de nascimento e assentos de óbito e pelas primeiras certidões desses atos e não apenas para os reconhecidamente pobres, como assegurado pelo art. 5º, LXXVI, da CF.[280]

O art. 41, § 2º, do ADCT preservou os **direitos adquiridos** relativos a isenções onerosas validamente concedidas sob a Constituição de 1967,[281] que só vedava as isenções a impostos, permitindo-as quanto às demais espécies tributárias.

61. Limitações aos Estados e Municípios para estabelecer diferença tributária em razão da procedência ou destino

Dispõe o art. 152 da CF:

"Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino."

Tal dispositivo visa a garantir que não haja barreiras tributárias entre os Estados e Municípios, que impliquem restrição à atividade econômica ou o estabelecimento de blocos com preferência relativamente às demais unidades federadas. Cuida-se, assim, de limitação aos Estados que se agrega àquela estabelecida pelo art. 151, I, da CF à União (uniformidade geográfica) de modo que, no âmbito da República Federativa do Brasil, tenha-se uma **economia unificada**, sem quaisquer barreiras ou privilégios para determinados entes federados.

Assim, resta constitucionalmente assentado que "[...] a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza".[282]

Não é possível, por exemplo, utilizar como critério para a **seletividade** ou para a **progressividade** a origem, o destino, o local de sede do vendedor, do prestador ou do consumidor.

Mas o art. 152 da CF também resguarda o **papel da União** de controlar o comércio exterior, impedindo que os Estados estabeleçam diferença tributária para os produtos oriundos de outros países. Reconheceu-se, por exemplo, a impossibilidade de Estado cobrar IPVA com alíquota diferenciada para veículos importados.[283]

62. Vedação da afetação do produto de impostos

O art. 167, IV, da CF proíbe a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas apenas as autorizações amparadas na própria constituição. Vejamos o dispositivo, com a redação da EC 42/03:

"Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º,

212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;"

As únicas **vinculações possíveis** são as referentes à repartição constitucional de receitas tributárias entre os entes políticos, bem como a destinação de recursos à saúde, ao ensino, à administração tributária e à garantia da tomada de crédito por antecipação de receita, todas com detalhamento constitucional expresso.

O rol do art. 167, IV, da CF é **numerus clausus**, não admitindo outras hipóteses de vinculação, de modo que não abrange, por exemplo, programas de assistência integral à criança e ao adolescente,[284] tampouco determinação de aplicação de recursos em reservas indígenas consideradas como unidades de conservação ambiental,[285] a vinculação parcial a programas de financiamento habitacional[286] ou mesmo o financiamento de subsídio de energia elétrica a consumidores de baixa renda mediante dedução do ICMS pela concessionária de energia.[287]

A razão dessa vedação é resguardar a iniciativa do Poder Executivo, que, do contrário, poderia ficar absolutamente amarrado a destinações previamente estabelecidas por lei e, com isso, inviabilizado de apresentar proposta orçamentária apta à realização do **programa de governo** aprovado nas urnas. Efetivamente, somente assim será possível o planejamento e o estabelecimento de prioridades tendo como instrumento **a lei orçamentária**.[288]

Entendemos que a não afetação constitui uma regra, e não um princípio. Não é um fim a ser buscado, mas uma vedação a ser observada pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade da lei que disponha em contrário. Ricardo Lobo Torres, porém, refere-se a tal vedação como "princípio da não afetação".[289]

A vedação diz respeito apenas a **impostos**, porque esta espécie tributária é vocacionada a angariar receitas para as despesas públicas em geral. As demais espécies tributárias têm a sua receita necessariamente afetada, mas não a qualquer órgão ou despesa, e sim ao que deu suporte a sua instituição. A contribuição de melhoria será afetada ao custeio da obra; a taxa, à manutenção do serviço ou atividade de polícia; a contribuição especial, à finalidade para a qual foi instituída; o empréstimo compulsório, também à finalidade que autorizou sua cobrança.

Por força de tal vedação, a majoração de imposto com vinculação a determinada finalidade é inconstitucional, restando indevido o pagamento pela nova alíquota. Note-se que o STF, nesses casos, tem afastado a própria obrigação tributária, e não apenas a vinculação, ou seja, entende que a majoração, por ser vinculada, é inconstitucional.[290]

Distinta é a questão da **malversação dos recursos** advindos do pagamento de impostos. Nestes casos, não se tem um problema tributário, relacionado à instituição do tributo, mas um ilícito a ser apurado administrativa e criminalmente, de maneira que não vicia o tributo em si.

Notas

269 No sentido de que confirma o postulado federativo: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 183.

270 SOUZA, Hamilton Dias de. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 1. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998, p. 8-9.
271 DERZI, Misabel. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 159-163.
272 TRF4, AC 1998.04.01.017397-6.
273 STF, RE 344.331.
274 STF, ADIMC 2.348/DF.
275 STJ, REsp 823.954/SC.
276 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários a Constituição Brasileira de 1988, v. 3. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 109.
277 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2.
278 STF, RE 229.096 e ADI 1.600.
279 MACHADO, Hugo de Brito. Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária. RDDT 93, jun/03; BARRAL, Welber Barral; PRAZERES, Tatiana Lacerda, Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais, RDDT nº 70, julho/01, p. 140-149; MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária, em CDTFP nº 12, RT, 1995, p. 201.
280 STF, ADI 5-2 e ADIMC 1.800-1.
281 STF, RE 361.829-6 e RE 165.099-1.
282 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 184.
283 STJ, Primeira Turma, RMS 13.502.
284 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SYDNEY SANCHES, ADI 1.689, 2003.
285 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CELSO DE MELO, ADI 2.355 MC, 2002.
286 STF, RE 213.739-1 e AgRgAG 228.637/SP.
287 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, ADI 2.848 MC, 2003.
288 Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização na obra de BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 199.
289 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 119/121.
290 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, ADI-3576, 2006.

Capítulo VIII – Critérios de Tributação

63. Progressividade

Muitos tributos apresentam alíquota invariável, ainda que se modifique a base de cálculo, de modo que o percentual é sempre o mesmo, apurando-se o montante devido proporcionalmente à variação da base de cálculo. Nesses casos, a carga tributária é diretamente proporcional à riqueza tributada.

Mas há tributos para os quais a Constituição determina a utilização de alíquotas progressivas, de modo que os contribuintes estejam sujeitos a percentuais diferentes conforme suas revelações de capacidade contributiva. Isso faz com que contribuintes que revelam maior riqueza suportem carga tributária progressivamente maior, ou seja, que transfiram aos cofres públicos percentuais maiores das suas riquezas, porquanto têm maior disponibilidade para tanto.

A progressividade é um critério de tributação através do qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata fundada, normalmente, na maior ou menor revelação de capacidade contributiva. O parâmetro de referência para a variação de alíquota, normalmente, é a própria base de cálculo do tributo. Assim, faz-se com que bases menores suportem alíquota menor e bases maiores suportem alíquota maior, do que é exemplo o imposto sobre a renda, no qual rendas menores suportam alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5%, conforme o patamar, e rendas maiores suportam alíquota de 27,5%. Mas a progressividade pode se dar, também, por outros critérios, como no caso do imposto sobre a propriedade territorial rural, em que são aplicadas alíquotas menores para imóveis com menor tamanho e maior grau de produtividade e alíquotas maiores para imóveis de maior tamanho e menor grau de produtividade, ou seja, em que as alíquotas são menores para pequenos imóveis produtivos e maiores para latifúndios improdutivos.

Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza, tampouco desbordar para o efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição.

A progressividade pode ser simples ou gradual. Na progressividade simples, verifica-se a alíquota correspondente ao seu parâmetro de variação (normalmente a base de cálculo) e procede-se ao cálculo do tributo, obtendo o montante devido. Na progressividade gradual, por sua vez, há várias faixas de alíquota aplicáveis para os diversos contribuintes relativamente à parcela das suas revelações de riqueza que se enquadrarem nas respectivas faixas. Assim, o contribuinte que revelar riqueza aquém do limite da primeira faixa, submeter-se-á à respectiva alíquota, e o que dela extrapolar se

submeterá parcialmente à alíquota inicial e, quanto ao que desbordou do patamar de referência, à alíquota superior e assim por diante. Na progressividade gradual, portanto, as diversas alíquotas são aplicadas relativamente ao mesmo contribuinte, faixa por faixa, efeito esse que por vezes é facilitado mediante a determinação da aplicação da alíquota da maior faixa e de deduções correspondente à diferença entre tal alíquota e as inferiores quanto às respectivas faixas. Há quem entenda que somente a progressividade gradual seria autorizada,[291] porquanto a progressividade simples poderia levar a injustiças.

Embora mais adequada aos tributos ditos pessoais ou subjetivos, em que o dimensionamento da carga tributária leva em consideração circunstâncias específicas de cada contribuinte que apontam com maior exatidão qual a sua efetiva capacidade para contribuir, a progressividade vem tendo aplicação mais ampla, alcançando inclusive os tributos reais ou objetivos. A EC 29/01 autorizou, expressamente, a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, sem prejuízo da progressividade extrafiscal já então prevista no art. 182, § 4º, da CF. A EC 42/02, por sua vez, estabeleceu a progressividade para o ITR (art. 153, § 4º, I, da CF). No RE 562045, cujo julgamento foi concluído em fevereiro de 2013, o STF admitiu a validade da progressividade do ITBI, embora não haja previsão constitucional expressa a respeito.

Já não mais se pode afirmar, categoricamente, portanto, que a progressividade seria descabida nos chamados tributos reais ou mesmo que inexistiria "espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição".[292]

64. Seletividade

Dentre os critérios para a tributação conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte está a previsão de alíquotas diferentes para bens, produtos ou mercadorias diferentes. A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação.

A Constituição determina que seja utilizada a seletividade em vários dispositivos, estabelecendo, inclusive, o critério para a diferenciação de alíquotas. Em outros casos, simplesmente autoriza a seletividade.

Seu art. 153, § 3º, I, por exemplo, impõe a seletividade conforme a essencialidade do produto para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Conforme já decidiu o STF, o princípio da seletividade "não significa haver imunidade, ainda que as operações ou bens sejam essenciais ao ser humano", devendo-se considerar "o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais".[293] Em razão disso, a tabela do IPI (TIPI) estabelece inúmeras alíquotas diferentes conforme o produto industrializado objeto e tributação. Note-se que a Constituição é categórica ao determinar a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI. Trata-se de uma imposição, e não de uma faculdade. Em se tratando de IPI, o texto constitucional é imperativo: o IPI "será seletivo, em função da essencialidade do produto". A única discricionariedade permitida é onerar mais ou menos os produtos como um todo. Na relação entre as diversas alíquotas,

conduto, o respeito ao critério da essencialidade é imperativo. As alíquotas deverão variar em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade. Vale, todavia, a advertência de Alberto Xavier quando ensina que "O grau de essencialidade do produto (único critério de graduação permitido em matéria de IPI) não guarda qualquer relação com o respectivo preço; antes obedece a outros critérios adotados pelo legislador, tais como critérios éticos, sanitários, estéticos, humanitários ou em função de considerações de política econômica. Pode um produto de preço muito elevado (como um medicamento) ser taxado a zero pelo seu grau de essencialidade para a saúde, como pode um produto extremamente barato (como uma aguardente) ter uma tributação muito elevada por razões simétricas".[294]

Já o art. 155, § 2º, III, autoriza a seletividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) também em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Assim é que os Estados deliberaram, através do convênios, que a carga tributária de ICMS sobre a cesta básica poderia ser reduzida ao patamar de 7%, bem inferior às alíquotas comuns de 17% ou 18%. De outro lado, a alíquota da energia elétrica é de 25%, considerada excessiva pelo TJRJ, no MS 2008.004.00268, justamente em função da essencialidade da energia, o que será analisado pelo STF no RE 607.253.

O art. 156, § 1º, II, da Constituição, por sua vez, permite que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Para esse imposto, a seletividade é uma faculdade, porquanto a Constituição prevê que "poderá... ter alíquotas diferentes".

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

Também para fins extrafiscais se pode fazer uso da seletividade, estimulando o consumo pela redução da carga tributária para determinados produtos e inibindo para outros mediante elevação da alíquota a eles aplicável. Conforme BOTTALLO, "A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse político".[295] Será possível, assim, excepcionalmente, atribuir-se alíquotas que desbordem da simples graduação segundo a essencialidade dos produtos ou serviços. É o caso do fumo, cuja alíquota de IPI é de 365,63%, abrigando, evidentemente, um caráter extrafiscal bastante pronunciado: não só o produto é supérfluo, como de consumo desaconselhável por razões de saúde pública, razão pela qual se o tributa de forma especialmente pesada, de modo a encarecê-lo e, com isso,

restringir sua circulação.

A seletividade, via de regra, é estabelecida em razão da natureza do produto. Mas houve casos em que se teve em consideração a sua utilidade. Assim é que o STJ entendeu que não se justificava a tributação de cartões magnéticos para o transporte ferroviário à alíquota de 15%, não por se tratar de cartões magnéticos, mas em razão da essencialidade do transporte público de passageiros.[296] Sobre a matéria, o TRF2 decidiu que "A natureza coletiva do serviço prestado – sistema de transporte ferroviário de massa –, e que justifica a elaboração dos bilhetes magnéticos, já é capaz de demonstrar a essencialidade do produto confeccionado, cuja função é a de autorizar a utilização do referido serviço", bem como que "Sendo assim, a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o produto em tela não pode ser considerada razoável, uma vez que enfraquecido ficaria o interesse público e deveras onerado o cidadão comum, que é verdadeiro contribuinte de fato desta modalidade tributária, dissonando, com isso, de dispositivos constitucionais".[297]

65. Não cumulatividade

A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa a impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto. Isso ocorreria, por exemplo, se, nas incidências sucessivas de IPI numa mesma cadeia de produção não houvesse qualquer mecanismo de compensação, e.g., na saída do insumo de uma indústria para outra com vista ao fabrico de produto intermediário, na posterior saída do produto intermediário desta última indústria para outra com vista ao fabrico do produto final e na saída do produto final para estabelecimento comercial que o oferecerá aos consumidores.

Vale ter em conta que, nas operações internas, "... o tributo não cumulativo é não cumulativo em relação a si mesmo. O que se pretende evitar é a sobreposição do tributo sobre ele próprio (IPI com IPI, ICMS com ICMS, etc.). O comando, portanto, é reflexivo...".[298] Todavia, opera-se a não cumulatividade também entre os tributos devidos nas operações de importação e seus equivalentes internos: IPI-Importação com o IPI devido na subsequente operação interna; ICMS-Importação com o ICMS devido na subsequente operação interna; PIS/COFINS-Importação com débitos de PIS/COFINS relativos à receita posterior do importador.

São pressupostos para a utilização dessa técnica, portanto, que haja uma cadeia de incidências sucessivas de um mesmo tributo sobre a mesma riqueza, com efetiva cobrança do tributo em ambas as operações, cujo ônus se pretenda amenizar, ou seja, que estejamos em face de uma tributação plurifásica.

A não cumulatividade, no sistema brasileiro, costuma operar mediante a apropriação de créditos quando da aquisição de um produto ou mercadoria onerado pelo tributo e sua utilização para compensação com o mesmo tributo quando devido novamente na

incidência sobre a operação posterior com tal objeto incorporado a outro ou simplesmente revendido. Os créditos assegurados para evitar a cumulatividade são denominados de créditos básicos, correspondendo ao tributo já cobrado sobre a operação anterior. Desse modo, toma-se o tributo cobrado para deduzi-lo quando da nova incidência. Daí porque se costuma referir que se trata de uma sistemática de “imposto sobre imposto”, e não de “base sobre base”. A incidência é sempre sobre o valor total. Apura-se o montante devido e desconta-se o crédito para verificar o valor a pagar. Utiliza-se um mecanismo de créditos e débitos em que, na hora de pagar o tributo, se verificam os créditos de que se disponha, para deduzi-los.

Entendemos que não se pode identificar a técnica da não cumulatividade com a tributação do valor agregado. Embora, em ambas, se pretendam evitar os efeitos da tributação em cascata, possuem sistemáticas distintas. A não cumulatividade do IPI está determinada pelo art. 153, § 3º, II, da CF, que dispõe no sentido de que tal imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Na não cumulatividade, pois, incide o tributo sobre o montante da operação, mas o contribuinte pode abater, do montante a pagar, o montante já suportado na aquisição dos insumos. A referência à compensação com o montante “cobrado” nas operações anteriores exige que se tenha, ao menos, a incidência do imposto gerado um ônus tributário. Do contrário, não há que se falar em cumulatividade. O fato de tomar-se a não cumulatividade como constituindo tributação do valor agregado vinha implicando decisões equivocadas sobre o direito a creditamento sem que tenha sido devido o tributo na operação anterior.

A Constituição determina que o IPI e que o ICMS sejam não cumulativos. Em seu art. 153, § 3º, II, prevê que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. No art. 155, § 2º, I, diz que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A não cumulatividade do IPI e do ICMS dá-se mediante a apropriação de créditos físicos. Essa denominação de créditos “físicos” procura vincular o direito ao crédito à aquisição de produto que será incorporado a um outro produto objeto de incidência posterior. Daí por que o direito a crédito, no IPI, diz respeito a insumos, produtos intermediários ou material de embalagem, ou seja, a produtos que de algum modo estarão incorporados ao novo produto industrializado a ser produzido. No caso do ICMS, o comerciante pode apropriar crédito quando da aquisição dos bens que serão objeto do seu comércio, ou seja, dos bens destinados à revenda. Mas a aplicação da sistemática de não cumulatividade, com apropriação e utilização de créditos, só se estabelece quando a entrada e a saída sejam oneradas pelo imposto, o que se infere o art. 155, § 2º, inciso II, expresso no sentido de que a isenção e a não incidência não implicam crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como que acarretarão a anulação do crédito relativo ás operações anteriores.

A Constituição também prevê a não cumulatividade entre contribuições de seguridade sobre a importação e sobre a receita, nos termos do seu art. 195, § 12. Daí por que é

direito do importador considerar o montante pago a título de PIS/COFINS-Importação (contribuições incidentes sobre a importação) como crédito para deduzir adiante da contribuição que deva a título de PIS/COFINS (contribuições sobre a receita) quando da obtenção de receitas decorrentes das suas operações posteriores. Ademais, a legislação ordinária estabelece que as contribuições sobre a receita sejam não cumulativas entre si, embora mantenha, simultaneamente, regime cumulativo para determinados setores e para empresas tributadas pelo lucro presumido.

66. Tributação monofásica

Os tributos que recaem sucessivamente nas diversas operações de uma cadeia econômica normalmente estão sob a égide da não cumulatividade, como é o caso do IPI e do ICMS. Mas o legislador, por vezes, concentra a incidência do tributo em uma única fase, normalmente no início ou no fim da cadeia, aplicando-lhe uma alíquota diferenciada, mais elevada, e afasta a incidência nas operações posteriores, instituindo, com isso, uma tributação monofásica, ou seja, em uma única fase da cadeia econômica. No regime monofásico, portanto, a tributação fica "limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição".[299]

A tributação monofásica não objetiva reduzir a carga tributária, mas concentrá-la: "o que se objetiva com a fixação da sistemática monofásica de tributação, em geral, é simplesmente concentrar a obrigação pelo recolhimento das contribuições que seriam devidas ao longo da cadeia de circulação econômica em uma determinada etapa – via de regra, na produção ou importação da mercadoria sujeita a tal modalidade de tributação -, sem que isso represente redução da carga incidente sobre os respectivos produtos".[300]

A tributação monofásica também é utilizada nas contribuições PIS/COFINS para receitas de determinadas atividades, com concentração da incidência com alíquota bastante elevada na primeira etapa (industrial ou importador) e desoneração das etapas posteriores, com alíquota zero para distribuidores e comerciantes. Isso ocorreu, por exemplo, quando o art. 3º da Lei 9.990/2000 concentrou o ônus de Cofins sobre as refinarias, afastando a tributação dos comerciantes varejistas de combustíveis. E também com os produtos farmacêuticos, por força da Lei 10.147/2000.

67. Substituição tributária

A substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento. Cuida-se de instituto que dá maior **praticabilidade** à tributação.[301]

O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de colaborar com o Fisco, verificando a ocorrência do fato gerador praticado pelo contribuinte e procedendo ao cálculo e ao **recolhimento do tributo com recursos obtidos junto ao contribuinte**, mediante exigência ou retenção. Pressupõe, assim, que

o substituto efetivamente tenha “**capacidade de colaboração**”, ou seja, que esteja em situação que o habilite a proceder ao pagamento sem que tenha de suportar pessoalmente o ônus tributário. Isso porque a relação contributiva se dá entre o Fisco e o contribuinte, servindo, o substituto, como um **facilitador do recolhimento do tributo**, forte no seu dever de colaboração. A relação que vincula o substituto ao Fisco tem **natureza não contributiva**. O substituto só poderá ser chamado a recolher o tributo com recursos próprios quando tenha descumprido suas obrigações de colaboração com o Fisco (retenção e recolhimento), pois tal o coloca na posição de garante pela satisfação do crédito tributário.

O substituto tributário é o **terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte**. Mas, embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade.

Note-se que, na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação de pagar, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (arts. 150, § 7º, da CF, 45, parágrafo único, e 128 do CTN e diversas leis ordinárias).

Exemplos de substituição tributária são os casos em que as instituições financeiras, ao efetuarem o creditamento dos rendimentos de uma aplicação financeira, são obrigadas a proceder à retenção do Imposto sobre a Renda respectivo ou que, ao concederem crédito, são obrigadas a exigir do mutuário o montante do Imposto sobre Operações de Crédito. Lembre-se, também, da obrigação atribuída por algumas leis municipais à própria Administração Pública quando contratante, de reter o ISS incidente sobre a prestação de serviços e da obrigação constante de lei federal de que os tomadores de serviços prestados mediante cessão de mão de obra retenham antecipação da contribuição previdenciária.

Há quem distinga substituição tributária em sentido estrito da retenção por conta. A primeira estaria restrita aos casos de tributação exclusiva na fonte, em que o pagamento feito pelo substituto é exclusivo e definitivo, não sujeito a ajuste (imposto de renda devido sobre aplicações financeiras). A segunda diria respeito aos casos em que o montante pago pelo substituído constitui mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte, devendo este apurá-lo posteriormente em face de tudo o que compõe a sua base de cálculo e deduzir o montante da retenção suportada, apurando a existência de saldo a pagar ou de valores a repetir, efetuando o acerto de contas (imposto de renda retido pelos empregadores sobre os pagamentos feitos aos seus empregados). Nosso ordenamento jurídico, contudo, não distingue tais figuras, considerando ambos como casos de substituição tributária.

A doutrina costuma classificar os casos de substituição tributária em substituição para frente, substituição para trás e, por vezes, em substituição simultânea. São dois os critérios adotados para proceder à classificação: 1º – a **posição do responsável na**

cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte; 2º – o **momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador**, se anterior (para frente), simultânea (simultânea) ou posterior (para trás).

Na **substituição para frente** há uma antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição ao contribuintes da quantia que lhe foi retida pelo substituto, tal como previsto, aliás, no art. 150, § 7º, da CF. Para a base de cálculo presumida não implique pagamento de tributo relativamente à riqueza que não corresponda à dimensão econômica do fato gerador, também deve ser assegurada a restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva, o que, contudo, ainda não foi reconhecido pelo STF.

Na **substituição simultânea**, a retenção deve ocorrer por ocasião da ocorrência do fato gerador e o pagamento logo em seguida, no prazo que for estipulado pela legislação.

Na **substituição para trás**, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. Deve-se ter cuidado para não confundir a substituição para trás com a figura do diferimento. Na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo.

A legislação refere os casos de substituição pela sigla ST. Assim, para o ICMS exigido contribuinte pelo substituto para fins de repasse ao fisco, utiliza-se da sigla ICMS-ST, para a COFINS objeto de substituição tributária, COFINS-ST, e assim por diante. A sustituição tributária para frente é referida pela sigla STf.

Notas

291 VOLKWEISS, Roque Joaquim. Direito Tributário Nacional. 3ª ed. Livraria do Advogado, 2002, p. 35.

292 STF, Plenário, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, ADIn 2.010-2/DF, set/99, DJ 12.04.2002.

293 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, RE 429306, fev/2011.

294 XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. RDDT 118/9, jul/05.

295 BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI – Princípios e Estrutura. Dialética, 2009, p. 65.

296 STJ, Primeira Turma, Rel. o Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 1.087.925/PR, jun/11.

297 TRF2, Primeira Turma, Des. Fed. RICARDO REGUEIRA, AI 2002.02.01.001050-0, DJU 16.07.2002.

298 CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. Não-cumulatividade no Brasil – entidade autônoma ou mero resultado prático de um determinado sistema de abatimentos. Elementos para sua caracterização jurídica e especificidades do Sistema Tributário Nacional. RDDT 154, jul/08.

299 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2012, p. 376/377.

300 MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico... RDDT 170/129, nov/09.

301 Consulte-se: PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. Vide, também: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte. São Paulo: IOB, 2010.

Capítulo IX – Legislação Tributária

68. Normas constitucionais

O Sistema Tributário Nacional tem todo o seu desenho na Constituição Federal, pois esta discrimina de modo exaustivo a competência tributária de cada ente político e estabelece limitações ao exercício do poder de tributar, evidenciando, ainda, os princípios expressos e implícitos que regem a tributação.

A análise do Texto Constitucional nos permite saber tudo o que pode ser feito em matéria tributária e quais as garantias fundamentais do contribuinte cuja inobservância vicia o exercício da tributação.

69. Leis complementares à Constituição

A Constituição elenca, expressamente, as matérias cuja disciplina se dará em caráter complementar à Constituição através de veículo legislativo próprio que exige quorum qualificado: a lei complementar.

Para sabermos **se é necessária lei complementar** para dispor sobre determinada matéria, temos de analisar o texto constitucional. O conteúdo da lei complementar não é arbitrário.[302] Não se presume a necessidade de edição de lei complementar.[303] Só é necessário lei complementar quando a Constituição expressamente a requer.[304]

O eventual tratamento de certa matéria por lei complementar não impõe, daí para diante, a utilização de tal veículo legislativo. Se a Constituição não exige lei complementar, a lei ordinária pode validamente dispor sobre a matéria, de modo que a lei complementar que a discipline terá **nível de lei ordinária** e será, pois, revogável por lei ordinária.

A ideia de **hierarquia formal** entre lei complementar e lei ordinária, pois, não se sustenta. A lei ordinária simplesmente não pode afrontar lei complementar nas matérias a esta reservadas, pois não constituirá, nesse caso, veículo legislativo apto a inovar na ordem jurídica quanto àqueles pontos. A posição pela existência de hierarquia formal, outrora acolhida pelo STJ, jamais encontrou eco no STF.[305] Daí por que foram admitidas a revogação, pela Lei 9.430/96, da isenção de COFINS concedida pelo art. 6º, II, da LC 70/91,[306] bem como a revogação expressa, pelo art. 9º da Lei 9.876/99, da LC 84/96. No primeiro caso, jamais fora exigida lei complementar para cuidar da matéria, ou seja, para instituir a COFINS.[307] No segundo, ao tempo da publicação da lei ordinária já não mais se fazia necessária lei complementar para instituir contribuição sobre a remuneração de autônomo, forte na alteração do art. 195, I, da CF pela EC 20/98.

A Constituição requer lei complementar, por exemplo, em seus arts. 146, I a III, 154, I, 155, § 2º, XII, e 156, III.

O art. 146 inicia exigindo lei complementar para **dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária** (art. 146, I) e para **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar** (art. 146, II), o que impede que a lei ordinária

imponha condições materiais para o gozo das imunidades do art. 150, VI, c, e do art. 195, § 7º.[308]

Merece especial destaque a reserva de lei complementar para "**estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**". São "'normas gerais' aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões sou localidades".[309] Conforme o STF, "'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federados e os administrados'".[310]

O art. 146, III, da CF qualifica como normas gerais "especialmente" (trata-se de rol exemplificativo) aquelas que sobre a "definição de tributos e de suas espécies", sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição (alínea a), sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários" (alínea b) e sobre o "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas" (alínea c).

Assim é que cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que é feito pelo CTN (para a maior parte dos impostos), pela LC 87/96 (para o ICMS) e pela LC 116/03 (para o ISS). A validade da legislação ordinária instituidora de tais tributos fica condicionada, não podendo extrapolar o previsto em tais leis complementares.

O STF reconheceu a inconstitucionalidade de leis ordinárias que estabeleceram prazos decadenciais e prescricionais diversos dos previstos no CTN ou causas de suspensão ou interrupção nele não previstas.[311] Veja-se a **Súmula Vinculante 8**: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

O STF tem ressaltado que não se trata de nenhuma imunidade para as sociedades cooperativas: "O art. 146, III, c, da Constituição não implica imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas".[312] Além disso, depende de regulamentação por lei complementar, de maneira que, enquanto não sobrevém lei complementar dispondo sobre a matéria, segue tendo aplicação o tratamento comum previsto nas leis ordinárias instituidoras de cada tributo. Mas o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o caráter de lei complementar, em cumprimento a tal artigo, da isenção de COFINS estabelecida pelo art. 6º, I, da LC 70/91.[313] [314]

O adequado tratamento tributário – interpretado em consonância com o art. 174, § 2º, da Constituição, que determina que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo – é aquele que implica carga tributária inferior a das demais atividades produtivas, incentivando o cooperativismo, ou, no mínimo, carga tributária que não seja mais gravosa que a incidente sobre outras atividades. Do contrário, ao invés de estimular, estaria inviabilizando o cooperativismo. Mas não decorre do texto constitucional que deva haver tributação privilegiada para as cooperativas relativamente a todo e a cada tributo isoladamente considerado,[315] e sim, haja uma política tributária para as cooperativas que implique menor carga tributária em comparação com as

pessoas jurídicas em geral.

A eficácia que se pode extrair, de pronto, do citado dispositivo é a de impedir que o legislador, ao instituir ou majorar determinado tributo, inove na ordem jurídica estabelecendo tratamento tributário que, sendo mais gravoso para os atos cooperativos relativamente aos atos praticados pelas empresas em geral, contrarie a previsão constitucional. Neste caso, ainda que inexista lei complementar estabelecendo o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, a nova norma especialmente gravosa carecerá de fundamento de validade.

Devem-se ter bem em conta, ainda, os limites do dispositivo constitucional em questão, que não se refere genericamente às cooperativas, mas aos **atos cooperativos**. Veja-se o conceito de ato cooperativo constante da Lei 5.764/71, que institui o Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas: "Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria".

As operações que não sejam entre as cooperativas e seus associados ou entre cooperativas, ou seja, que não se enquadrem como atos cooperativos, constituem operações com terceiros, não alcançadas pelo art. 146, III, c, da CF e tributáveis normalmente.

Por fim, relativamente à alínea d, que prevê **tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte,** com regimes especiais ou simplificados, restou disciplinada pela LC 123/06, chamada lei do Super Simples ou do Simples Nacional. A tributação simplificada estabelecida pela LC 123/06 substitui os regimes especiais anteriormente vigentes nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, implicando o recolhimento mensal unificado do IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, contribuição previdenciária, ICMS e ISS, conforme o art. 13 de tal lei, com as exceções estabelecidas em seu § 1º. Sobre o Simples Nacional, vide item específico deste Curso.

70. Resoluções do Senado

As Resoluções do Senado são particularmente importantes em matéria de impostos estaduais, tendo em conta a competência que lhe é conferida pela Constituição no que toca ao estabelecimento de limites a esses tributos.

Cabe ao Senado fixar as alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, nos termos do art. 155, § 1º, IV, da Constituição. A Resolução SF nº 9/1992, cumprindo esse mister, estabelece a alíquota máxima de 8%, dispondo ainda no sentido de que as alíquotas poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber. Em matéria de ICMS, o Senado estabelece as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, nos termos do art. 155, § 2º, IV, da CF. Nesse sentido, a Resolução SF 22/1989 institui a alíquota interestadual de 12% como regra e de 7% para as "operações e prestações realizadas

nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo", bem como a alíquota de 13% para as operações de exportação. Já a Resolução SF 13/2012, com vista a minimizar a chamada guerra dos portos, estabelece a alíquota de 4% para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior e para operações interestaduais com mercadorias cuja industrialização apresente conteúdo de importação superior a 40%. É facultado ao Senado, também, estabelecer alíquotas mínimas e máximas de ICMS nas operações internas, conforme o art. 155, § 2º, V, a e b, da Constituição.

Também cabe ao Senado, mediante resolução, fixar as alíquotas mínimas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, nos termos do art. 155, § 6º, I, da Constituição.

71. Convênios

Há **convênios de cooperação** entre os entes políticos, como os relacionados à permuta de informações e à assistência mútua para fiscalização. Esses assumem caráter de normas complementares das leis. Outros, todavia, são **convênios de subordinação**. Dizem respeito a matérias reservadas constitucionalmente para deliberação entre os Estados, hipótese em que, inclusive, condicionam a validade das leis estaduais, do que é exemplo a autorização de benefícios fiscais em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g). Nesse caso, não podem ser considerados propriamente normas complementares das leis, porquanto têm, inclusive, ascendência sobre elas.

A deliberação sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS é realizada mediante convênios entre as Fazendas de tais entes políticos, firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). LUÍS EDUARDO SCHOUERI diz que esses equivalem a "tratados entre os integrantes da Federação".[316] Esses convênios têm papel particularmente relevante no que diz respeito a benefícios que possam afetar as operações interestaduais, em que é exigida a alíquota interestadual pelo Estado de origem e a diferença de alíquota pelo Estado de destino. Conforme acórdão do STJ, "Os convênios do ICMS têm a função de uniformizar, em âmbito nacional, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados (art. 155, § 2°, XII, g, da CF/1988). Em última análise, trata-se de instrumento que busca conferir tratamento federal uniforme em matéria de ICMS, como forma de evitar a denominada guerra fiscal".[317] Eventuais benefícios, como créditos presumidos, podem incentivar investimentos em determinado Estado em detrimento dos demais. Daí a razão do controle. Há vários acórdãos do STF dizendo da invalidade de benefícios fiscais concedidos sem prévia autorização em convênio.[318]

Também podem, os Estados e o Distrito Federal, mediante Convênio, autorizar alíquotas internas de ICMS inferiores às das operações interestaduais, conforme prevê o art. 155, § 2º, VI, da CF.

Aos Convênios é deixada, ainda, a definição das alíquotas de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes com incidência única, nos termos do art. 155, § 4º, IV, da Constituição.

72. Tratados internacionais[319]

Os tratados ou convenções internacionais[320] só produzem efeitos internamente[321] após se completar um complexo iter que vai da negociação dos seus termos à publicação do Decreto do Presidente. Seu ciclo envolve:

- assinatura do Tratado pelo Presidente da República;
- aprovação pelo Congresso revelada por Decreto Legislativo,
- ratificação pelo Presidente mediante depósito do respectivo instrumento,
- promulgação por Decreto do Presidente e
- publicação oficial do texto do Tratado.[322]

Uma vez internalizados, passam a integrar a legislação tributária (art. 96 do CTN).

Caso venham a dispor sobre garantias fundamentais dos contribuintes, serão equivalentes às normas constitucionais, nos termos do art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF.[323]

Normalmente, contudo, cuidam de medidas de política tributária relacionadas ao comércio exterior. Nesse caso, serão aplicados como leis especiais.

Cuida da matéria o art. 98 do CTN, que estabelece: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

Desse dispositivo, tiramos que os tratados, mesmo quando disponham de modo distinto do que estabelecem as leis internas, deverão ser observados. Mas a referência feita pelo art. 98 à revogação da legislação tributária interna é imprópria. Quando o tratado estabeleça tratamento específico para determinados produtos, países ou blocos, a lei interna geral continua aplicável aos demais casos. Com razão REGINA HELENA COSTA, ao afirmar que "os tratados e convenções internacionais não 'revogam' a legislação interna. ... o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais".[324] RICARDO LOBO TORRES ainda esclarece que se trata de "suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado".[325] O art. 85-A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 9.876/99, dispõe no sentido de que "Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial".

Os tratados e convenções internacionais são firmados pela República Federativa do Brasil nas suas relações externas. Daí por que a proibição à União de que institua isenções de tributos da competência dos Estados e dos Municípios, constante do art. 151, III, da CF, não impede que seja firmado tratado internacional em que se estabeleça isenção de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais.[326] Aliás, o STF já afirmou que o "Âmbito de aplicação do art. 151, CF, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem

externa”.[327]

Há diversos tratados e acordos internacionais em matéria de tributação. Visam a estabelecer mercados comuns, desonerar operações bilaterais, evitar a bitributação etc.

Com o Tratado de Assunção, por exemplo, foi deliberada a criação de um Mercado Comum entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. Dispõe: “Artigo 7. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional. Artigo 8. Os Estados Partes [...]: d) Estenderão automaticamente aos demais Estados Partes qualquer vantagem, favor, franquia, imunidade ou privilégio que conceda a um produto originário de ou destinado a terceiros países não membros da Associação Latino-Americana de Integração”.

Outro exemplo é o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias que compõe o Anexo I do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC) e implementa o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1994 (GATT). Dentre outras normas, proíbe subsídios vinculados ao desempenho do exportador, dentre os quais a isenção de impostos diretos ou “impostos sociais” a empresas industriais e comerciais. Refira-se, também, o General Agreement on Trade in Services (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços), que estabelece normas para a liberalização e transparência do comércio internacional de serviços, incluindo transporte aéreo, serviços financeiros, transporte marítimo e telecomunicações, dentre outros.

Há, ainda, inúmeras Convenções para evitar a bitributação da renda e evitar a evasão, em que é acordado critério uniforme para que a tributação se dê apenas em um dos países, ou seja, só no de residência ou só no de percepção da renda. Para tanto é que foi firmada a Convenção Brasil-Chile para evitar a dupla tributação, promulgada pelo Decreto 4.852/03 e a Convenção Brasil-África do Sul, promulgada através do Decreto 5.922/06, dentre muitas outras.

O Brasil não é membro da Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), mas adota, ao menos parcialmente, muitos dos seus Modelos de Convênio, inclusive os relativos à dupla tributação da renda.[328]

73. Leis ordinárias e medidas provisórias

Exige-se lei ordinária tanto para a **instituição de tributo** (art. 151, I) como para qualquer modalidade de **exoneração da obrigação de pagar tributo** instituído por lei (art. 150, § 6º). Do mesmo modo, só lei ordinária poderá estabelecer **penalidades** pelo descumprimento de obrigações tributárias (arts. 5º da CF e 97, V, do CTN).[329]

Serão tratados por lei ordinária, por exemplo, o fato gerador e a base de cálculo dos tributos, assim como seus demais aspectos, os casos de substituição e de responsabilidade tributárias, as isenções e as concessões de créditos presumidos, as multas moratórias e de ofício.

Para todos estes casos, exige-se a chamada legalidade estrita ou absoluta, de modo que a lei deve dispor por completo sobre tais matérias, não deixando ao Executivo senão

sua simples regulamentação.

A criação de outras obrigações ou deveres sujeitam-se à garantia geral da legalidade relativa estampada no art. 5º, II, da Constituição. É o caso das obrigações acessórias, que devem ser criadas por lei, mas não necessariamente de modo exaustivo, podendo deixar ao Executivo que as especifique e detalhe.

Note-se, ademais, que a lei ordinária não tem seu âmbito material limitado. Pode dispor sobre qualquer matéria, desde que respeitado o Texto Constitucional e não invadidas as matérias que requerem lei complementar. Assim é que, mesmo questões de ordem meramente regulamentar ou operacional, que não estejam sob reserva sequer relativa de lei, como o prazo de vencimento dos tributos, podem ser validamente disciplinadas por lei ordinária.[330]

As **medidas provisórias têm força de lei ordinária** (art. 62), de modo que podem dispor sobre todas as matérias sob reserva legal. Mas, assim como as leis ordinárias, não podem dispor sobre matérias para as quais se exija lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF). Ademais, a "Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada" (art. 62, § 2º, da CF).

74. Atos normativos infralegais: decretos, instruções normativas, portarias, ordens de serviço

Em matéria tributária, não se pode dizer que os **Decretos** se limitem à regulamentação estrita das leis nem que outros atos administrativos normativos, especialmente **Instruções Normativas** e **Portarias**, sejam, tão somente, normas internas da Administração.

A garantia da legalidade tributária absoluta, por exemplo, apresenta atenuação no art. 153, § 1º, da Constituição, permitindo-se que o Executivo gradue a alíquota de alguns tributos marcadamente extrafiscais (e.g. IPI, IOF), desde que observadas as condições e os limites estabelecidos por lei. Nestes casos, os atos infralegais integram a própria norma tributária impositiva.

Poderão os atos infralegais, ainda, detalhar as obrigações acessórias criadas por lei, complementando sua normatização, porquanto sujeitas tão somente à legalidade relativa.

Por fim, há um amplo campo de pura e simples regulamentação, com farta jurisprudência no sentido de que podem ser tratado diretamente pelos atos normativos infralegais. Entende-se, por exemplo, que os atos infralegais podem dispor validamente sobre o vencimento dos tributos,[331] definir o indexador que servirá à correção já determinada por lei[332] e especificar procedimentos de fiscalização tributária.[333]

Quando não ofendem reserva legal absoluta ou relativa, nem contrariam o conteúdo das leis, os atos normativos infralegais têm tanta **eficácia normativa** quanto às normas superiores, vinculando a Administração e os contribuintes.

Aliás, o art. 100 do CTN considera os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões normativas, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios celebrados entre os entes políticos **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Além do mais, o parágrafo único do art. 100 do CTN consagra a **proteção da confiança** dos contribuintes, dispondo no sentido de que a observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros moratórios e, até mesmo, a atualização monetária da base de cálculo.

Notas

302 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro NÉRI DA SILVEIRA, AR 1264, 2002.
303 STF, ADI 2010.
304 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, ADI 2028, 1999.
305 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, RE 84.994, 1997.
306 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, RE 419.629, 2006.
307 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, ADC 1, 1993.
308 STF, ADIMC 1802 e AgRRE 428.815.
309 TRF4, Corte Especial, Rel. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, AIAC 1998.04.01.020236-8, 2001.
310 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, RE 433352 AgR, 2010.
311 Art. 5º do DL 1.569/77, STF RE 559.882-9. Arts. 2º, § 3º, e 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, STJ, REsp 708.227 e TRF4, AC 2000.04.01.071264-1.
312 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, AC 2209 AgR, 2010.
313 "TRIBUTÁRIO – COFINS – LEI 9.718/98 – INCIDÊNCIA SOBRE ATOS COOPERADOS. 1. A LC 70/91, ao instituir a COFINS, deixou expressa a não-incidência sobre os atos cooperativos. 2. O STF, na ADC 01/DF, considerou a LC 70/91 substancialmente como lei ordinária quanto à instituição da contribuição, porque o art. 195, I, CF não exigiu o status de lei qualificada para tal. 3. Igual raciocínio não pode ser estendido para a questão do tratamento dispensado às cooperativas, porque para estas há exigência de lei complementar (art. 146, III, c, CF). 4. Como a isenção da COFINS sobre os atos cooperados foi estabelecida em lei complementar (LC 70/91), não poderia ter sido suprimido o benefício por lei ordinária (Lei 9.718/98). 5. Recurso especial conhecido e provido." (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, RE 388.921/SC, nov/1993).
314 A incidência de COFINS sobre atos cooperativos será analisada pelo STF no RE 598.085.
315 "ICMS. Cooperativas de consumo [...] tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido." (STF, Primeira Turma, RE-141800/SP, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, abr/1997) Obs: a posição do STF pode ser um referencial coerente e importante se a considerarmos no sentido de que o tratamento adequado do ato cooperativo não exige privilégio relativamente à cobrança de cada tributo considerado individualmente.
316 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 111;

317 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, RMS 39.554/CE, abr/2013.

318 STF, ADI 2.458, ADI 1.179, ADI 930.
319 Sobre os tratados internacionais em geral, vide VALÉRIO DE OLIVEIRA MAZZUOLI, Curso de Direito Internacional Público, Editora RT. Sobre o Direito Tributário Internacional, vide HELENO TAVEIRA TORRES, Direito Tributário Internacional Aplicado. Editora Quartier Latin. Também: ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional no Brasil, Editora Forense.

320 "As palavras tratado e convenção são sinônimas. Ambas representam acordo bilateral ou multilateral de vontades para produzir um efeito jurídico. Criam direitos e obrigações. Tratado (ou convenção) internacional vem a ser o ato jurídico firmado entre dois ou mais Estados, mediante seus respectivos órgãos competentes, com o objetivo de estabelecer normas comuns de direito internacional." (RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. Compêndio de Direito Tributário. 2º vol. 3ª ed. 1995, p. 26).

321 Mesmo quando fundados em tratados de integração como o MERCOSUL.
322 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, CR (AgRg) 8.279-ARGENTINA, 1998.
323 CF: art. 5º... § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. § 3º Os

tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. (Incluído pela EC 45/2004).

324 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 152. Assim também: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 34.

325 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 49.

326 "DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional 'possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios' (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição." (STF, Tribunal Pleno, rel. p/ o acórdão Ministra CÁRMEN LÚCIA, RE 229.096/RS, 2007).

327 STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro NELSON JOBIM, ADI 1.600, 2001.

328 Vide: <www.oecd.org>.

329 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, ADI 1823 MC, 1998.

330 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 140.669, 1998.

331 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 195.218, 2002.

332 STF, RE 188.391; **Súmula 160** do STJ.

333 E.g.: Portaria SRF 6.087/05.

Capítulo X – Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária

75. Vigência e aplicação da legislação tributária

A vigência da legislação tributária segue as **regras gerais** estabelecidas na LICC, de modo que, salvo disposição em contrário, inicia 45 dias após a publicação.

Embora seja comum a **cláusula de vigência imediata**, o art. 8ª da LC 95/98 determina que a lei conceda "prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula 'entra em vigor na data da sua publicação' para as leis de pequena repercussão".

Conforme o CTN, aos atos administrativos, salvo disposição em contrário, entram em vigor na data da publicação (art. 103, I) e as decisões normativas 30 dias após a publicação (art. 103, II).

Ademais, **impende que se observem as garantias constitucionais de anterioridade** de exercício (art. 150, III, a) e nonagesimal (arts. 150, III, b, e 195, § 6º), aplicáveis à instituição e à majoração dos tributos.

Quanto à aplicação da legislação tributária, chama atenção a determinação, constante do CTN, de **aplicação retroativa** de certas normas da legislação tributária. O art. 106, I, do CTN, determina que a lei se aplique a ato ou fato pretérito "quando seja **expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados". Mas lei "supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico, deve ser considerada como lei nova".[334] O art. 106 também determina a aplicação retroativa dos dispositivos que **deixem de definir determinados atos como infração** ou como contrários a exigência de ação ou omissão[335] (art. 106, II, a e b) e daqueles que cominem **penalidade menos severa** que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106, II, c). Este último dispositivo é aplicável enquanto não tiver sido satisfeita a multa, inclusive no curso da Execução e no âmbito dos Embargos à Execução.[336] Têm sido reduzidos percentuais de multa moratória de 30% para 20%[337] e de multa de ofício de 100% para 75%.[338]

76. Integração e interpretação da legislação tributária

O art. 108 do CTN dispõe sobre a integração da legislação tributária, ou seja, sobre o que fazer no caso de ausência de disposição expressa acerca de determinada questão. Arrola **quatro métodos de integração**: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Ao fazê-lo, determina a aplicação sucessiva de tais mecanismos, de modo que a analogia teria preferência. Mas, ainda que o CTN pareça hierarquizar os modos de integração da legislação tributária, em verdade tal não se mostra adequado, tampouco pode ser considerado de modo rígido. Isso porque a integração do ordenamento[339] é

atividade complexa, cabendo, ao aplicador, verificar a pertinência de cada método em face da existência ou não de dispositivo para hipótese semelhante, de estarem ou não em questão valores que desafiem a construção de solução específica para o caso com suporte nos princípios de direito tributário e de direito público e das circunstâncias peculiares que não tenham sido levadas em consideração pelo legislador.

A interpretação da legislação tributária também é complexa, descabendo pressupor que seja viável simplificar a postura do exegeta como se pudesse se orientar sempre em favor do contribuinte, por considerar a tributação como ingerência odiosa sobre o patrimônio privado, em favor do fisco, em atenção às exigências financeiras do Estado ou à suposta supremacia do interesse público,[340] ou, ainda, pela literalidade da lei.[341]

Não há que se falar em interpretação restritiva, em interpretação extensiva nem em interpretação declaratória ou literal,[342] mas apenas em interpretação como atividade complexa.

Efetivamente, na interpretação da legislação tributária, inclusive os princípios gerais de direito privado serão relevantes, conforme referem expressamente os arts. 109 e 110 do CTN.

O art. 111 do CTN determina que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Tal dispositivo tem sido severamente criticado por ser, ele próprio, interpretado literalmente. O que se extrai como norma do art. 111 não é a vedação à utilização dos diversos instrumentos que nos levam à compreensão e à aplicação adequada de qualquer dispositivo legal, quais sejam, as interpretações histórica, teleológica, sistemática, a consideração dos princípios etc. Traz, isto sim, uma advertência no sentido de que as regras atinentes às matérias arroladas devem ser consideradas como regras de exceção, aplicáveis nos limites daquilo que foi pretendido pelo legislador, considerando-se as omissões como "silêncio eloquente", não se devendo integrá-las pelo recurso à analogia.[343] Há de se considerar, por certo, as circunstâncias do caso concreto, pois há princípios constitucionais inafastáveis na aplicação do direito, como a razoabilidade e a proporcionalidade.

Há, ainda, outro âmbito possível para a invocação do art. 111 do CTN. Refiro-me à exigência, pela autoridade fiscal, como condição para o reconhecimento de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário ou para dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de requisitos não previstos em lei. Ao referir-se à literalidade da legislação que disponha sobre tais matérias, resta claro que os requisitos também deverão constar expressamente da lei, não tendo o Executivo espaço para qualquer regulamentação inovadora.

Não há, portanto, como se pretender atribuir à interpretação da legislação tributária um caráter restritivo nem extensivo, mas conforme a vontade do legislador e o que se possa extrair da lei.[344] Interpreta-se a legislação tributária como se interpreta o ordenamento jurídico em geral.

O CTN dispõe, ainda, em seu art. 112, que a lei tributária que define **infrações**, ou lhe comina **penalidades**, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em**

caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à sua natureza ou circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, ou à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se, verdadeiramente, à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, não há que se falar em dúvida quanto à lei, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação.[345] Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal. Daí não se aplicar a penalidade ou o agravamento no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco a ponto de ensejar convicção plena quanto à ocorrência e características da infração.[346]

77. Aplicação dos princípios de Direito Tributário, de Direito Público e de Direito Privado e das normas de colisão

Os princípios estruturam o ordenamento jurídico, permeando cada área objeto de regulamentação. Há princípios de maior generalidade, outros específicos de determinado subsistema e alguns de ainda maior especificidade. Podem estar expressos ou implícitos, tendo, em qualquer caso, a mesma eficácia normativa, ensejando a construção de regras para os casos concretos.

Há **princípios basilares de todo o sistema jurídico**, como o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio do Estado de Direito, e **outros do Estado brasileiro**, como os princípios republicano e federativo. Todos condicionando o exercício da tributação.

A tributação do mínimo vital – ou seja, a cobrança de tributo de quem não revela capacidade contributiva, pois só dispõe do indispensável à sua subsistência – revelar-se-ia contrária à efetivação do **princípio da dignidade da pessoa humana**, do qual decorrem os direitos fundamentais à vida, à liberdade, à educação, à saúde, dentre outros, sendo, pois, inválida. Afirma-se, com acerto, que o "homem não pode ser privado, nem por força da tributação, do mínimo necessário à conservação de uma vida saudável"[347] e que a "necessidade de preservação do mínimo existencial é uma condição inafastável de observância do princípio da capacidade contributiva e, por decorrência, de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana".[348] Pondera-se, ainda, que "tributar o mínimo existencial é obstaculizar a efetivação do princípio da dignidade humana"[349] e que "se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade".[350] O próprio Constituinte, aliás, já estabelece imunidades com vista a impedir que a tributação implique lesão a tal princípio, estabelecendo, por exemplo, a gratuidade da certidão de nascimento e do registro de óbito aos reconhecidamente pobres. O legislador ordinário também age no sentido da preservação do mínimo vital ao estabelecer uma faixa de rendimentos isenta do imposto de renda, o que nada mais significa senão determinar que a tributação direta

se dê relativamente aqueles que têm condições de contribuir sem prejuízo da sua subsistência, ou seja, sem que tal acabe por impor sacrifício demasiado que acabe por impedir o acesso a bens indispensáveis para uma vida digna.

Na própria noção de tributo, por sua vez, temos a ingerência direta do **princípio republicano**. Se o povo é o titular do poder e o exerce através de seus representantes, não se pode admitir tributação senão em função do interesse público, com destinação que o prestigie. ROQUE CARRAZZA faz considerações muito elucidativas a esse respeito:

> "[...] se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contra-senso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo. [...] a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em conseqüência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública".[351]

Num Estado em que convivem diversos entes políticos – União, Estados-Membros e Municípios –, impende que a tributação tenha em consideração, também, o **princípio federativo**. Daí por que se tem entendido que não pode a Receita Federal do Brasil interpretar a lei de modo a pretender cobrar contribuição sobre a receita relativamente aos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados aos contribuintes, pois, dentre outros fundamentos, implicaria restringir a eficácia do benefício fiscal concedido pelos Estados no exercício da sua competência tributária e resultaria em apropriação, pela União, de recursos relativos a tributo estadual.

Há outros princípios que dizem respeito especificamente ao direito público e, ainda, alguns relacionados particularmente à tributação. O art. 108 do CTN a eles se refere, determinando a aplicação dos **princípios gerais de direito público** e dos **princípios gerais de direito tributário**.

A tributação é prerrogativa e instrumento do Estado, de modo que os princípios gerais de Direito Público e, mais especificamente, de Direito Administrativo, lhe são diretamente aplicáveis. Na regulamentação e aplicação das leis tributárias, a Administração está, pois, sob a égide de princípios como o da **legalidade, da moralidade e da eficiência**.

Mas também o universo do Direito Privado é relevante para quem trabalha com o Direito Tributário. Quando o legislador tributário se refere a institutos, conceitos e formas de direito privado – e o faz a todo momento –, cabe ao aplicador buscar no Direito Privado, inclusive mediante a consideração dos **princípios gerais de direito privado**, a sua definição e alcance.

Princípios como o da autonomia da vontade e da livre iniciativa são relevantes e, por vezes, decisivos na interpretação e aplicação das normas tributárias para a identificação do âmbito de aplicação de determinados dispositivos como o parágrafo único do art. 116 do CTN. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos

praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributárias, mas jamais impedir as pessoas jurídicas de realizarem planejamento tributário que lhes indique a manutenção de estrutura e a realização de negócios com menor custo tributário.

No capítulo atinente à competência tributária, cuidamos da importância da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e forma de direito privado na verificação da dimensão das competências outorgadas pela Constituição pelo critério da base econômica.

Por fim, impõe-se que se dê a devida atenção às **normas de colisão**, assim entendidas aquelas normas que, por si só, não implicam propriamente um fim a ser promovido (daí não ser tecnicamente correto denominá-las de princípios), mas que permitem a aplicação de outras normas considerando a totalidade do ordenamento jurídico.

Destacam-se a razoabilidade e a proporcionalidade, ambas decorrentes do princípio do devido processo legal em sua dimensão material. Há autores que não distinguem uma da outra. A nós parecem ter, sim, cada qual, campo de aplicação específico.

A **razoabilidade** apresenta-se como imperativo de que as normas jurídicas sejam adequadas à realidade dos fatos e de que imponham condutas que se justifiquem por efetivamente promoverem o fim colimado.[352]

Submeter-se à tributação da receita, em regime não cumulativo (COFINS não cumulativa), empresa cuja atividade se esgota na prestação de serviço, cujo maior custo é a mão de obra e não a aquisição de bens ou serviços de outras empresas, não passa por um juízo de razoabilidade. Isso porque a aplicação do regime não cumulativo, no caso, não é adequada à realidade da empresa, que não atua no bojo de uma cadeia econômica, sendo incapaz, portanto, de ter qualquer efeito no sentido de evitar a cumulatividade da contribuição que, de qualquer modo, inexistirá.[353]

A **proporcionalidade** constitui instrumento para a solução de conflitos entre normas. Há, por vezes, direitos igualmente tutelados que se chocam, sendo necessário verificar se a norma que impõe certa conduta, privilegiando um em detrimento do outro, se sustenta constitucionalmente.

O juízo de proporcionalidade se dá mediante a utilização de três critérios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação é a relação meio e fim: "um meio é adequado se promove o fim".[354] A necessidade é a imprescindibilidade da medida para que o fim seja alcançado, forte na ausência de outros meios menos restritivos. A proporcionalidade, em sentido estrito, é o juízo de que o bem que se está promovendo seja maior do que o mal que se está causando: "um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca".[355] Não é admissível, para a obtenção de um bem, comprometer-se ou restringir-se desproporcionalmente outro.

Desproporcional e, portanto, inconstitucional, é o art. 19 da Lei 11.033/04, que exige a apresentação de certidões negativas como requisito para a expedição de alvará do valor depositado em cumprimento de precatório. Em primeiro lugar, porque não é adequado

para tal acautelamento, na medida em que não implica efetivamente qualquer garantia do crédito tributário nem autoriza sua compensação, deixando de dar uma solução ao impasse para a hipótese de o contribuinte ser devedor. Em segundo lugar, porque é desnecessário, bastando referir que a Fazenda dispõe de inúmeros instrumentos para a garantia de seus créditos, como o arrolamento administrativo, a medida cautelar fiscal e a penhora no rosto dos autos, além do que acompanhou todo o processo em que restou vencida, de modo que tem conhecimento do crédito antes mesmo da requisição ou expedição do precatório, dispondo de tempo suficiente para a adoção daquelas medidas. Por fim, é desproporcional em sentido estrito, não se justificando, de modo algum, o acautelamento de crédito tributário, muitas vezes constituído unilateralmente, em detrimento da satisfação do crédito do contribuinte já reconhecido, em caráter definitivo, por sentença transitada em julgado.[356]

Tendo o Direito Tributário seu objeto peculiar, de grande relevância são os princípios que traduzem, para a tributação, os valores como a liberdade, a segurança e a justiça. Em capítulo próprio, cuidamos dos grandes princípios de direito tributário: princípio da **segurança jurídica, o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva**, especificando o conteúdo normativo de cada qual. Também abordamos o princípio da **praticabilidade da tributação**.

78. Analogia e equidade

A **analogia** constitui método de integração da legislação tributária mediante aplicação da lei a situação de fato nela não prevista, mas cuja análise revele a identidade dos elementos essenciais e a adequação da norma para também em tal situação alcançar o fim pretendido pelo legislador.[357] Não se pode confundi-la com a chamada **interpretação extensiva** em que não há integração da legislação tributária, pois se trabalha dentro dos lindes que a lei originariamente pretendeu estabelecer, ainda que não o tenha feito de modo taxativo e inequívoco.

A analogia, embora vá além da interpretação extensiva, também tem largo campo de aplicação no Direito Tributário.

É certo que, em face da legalidade absoluta que deve ser observada para a instituição e a majoração de tributos (art. 150, I, da CF), a analogia não pode ser aplicada para estender a exigência de tributo a situação não prevista expressamente na lei, conforme vedação inequívoca constante do § 1º do art. 108 do CTN.

Mas o Direito Tributário não se exaure nas normas impositivas, não se limita às leis instituidoras de tributos. Envolve tudo o mais que diz respeito à tributação.

A analogia, aliás, nos termos do art. 108 do CTN, é **modo preferencial de integração da legislação tributária** e assim tem sido aplicada inúmeras vezes.

Exemplo importante de aplicação da analogia temos em matéria de regulamentação da imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições de seguridade social (art. 195, § 7º, da CF). Estando as condições materiais para o seu gozo sob reserva de lei complementar (art. 146, II, da CF) e inexistindo lei complementar

específica que cuide da matéria, tem sido aplicado, por analogia, o art. 14 do CTN, que surgiu originariamente para regular a imunidade a impostos (art. 150, VI, c, da CF).[358] Quanto aos requisitos formais de constituição e funcionamento dos entes imunes, podem ser regulamentados por lei ordinária. O art. 55 da Lei 8.212/91 dispôs sobre a matéria, mas remetendo tão somente às contribuições previstas em seus arts. 22 e 23, quais sejam, as contribuições previdenciárias, a Cofins e a CSLL. Não havia, pois, regulamentação para fins de imunidade à contribuição ao PIS. Presentes, contudo, as mesmas circunstâncias e as mesmas razões, aplicava-se o art. 55 também para fins de reconhecimento da imunidade ao PIS. Também hoje, à luz da Lei 12.101/09, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, faz-se necessário recorrer à analogia para dar ao seu art. 29 aplicação também à contribuição ao PIS.

Equidade, por sua vez, é palavra de vários significados, conforme a síntese elaborada por FRANCISCO DOS SANTOS AMARAL NETO:

> "A eqüidade é um conceito multissignificativo, uma verdadeira cláusula geral [...] tem vários significados conforme sua imediata função. Tem-se, assim: a eqüidade interpretativa, quando o juiz, perante a dificuldade de estabelecer o sentido e o alcance de um contrato, por exemplo, decide com um justo comedimento; a eqüidade corretiva, que contempla o equilíbrio das prestações, reduzindo, por exemplo, o valor da cláusula penal; a eqüidade quantificadora, que atua na hipótese de fixação do quantum indenizatório; a eqüidade integrativa, na qual a eqüidade é fonte de integração, e ainda a eqüidade processual, ou juízo de eqüidade, conjunto de princípios e diretivas que o juiz utiliza de modo alternativo, quando a lei autoriza, ou permite que as partes a requeiram, como ocorre nos casos de arbitragem. Ressalte-se, de início, que a sedes materiae da eqüidade está no problema da realização integral da Justiça [...] No conceito de justiça percebe-se, todavia, uma antinomia, uma contradição, que se manifesta entre a exigência de igualdade e de justiça individual, surgida no processo de realização do direito em um caso concreto. Sendo a norma, em princípio, de natureza geral, pode constituir-se tal atributo em obstáculo a uma decisão justa se não se observarem as peculiaridades do caso posto em julgamento. A exigência de igualdade de todos perante a lei, sob o ponto de vista formal, não pode desconhecer a necessidade de uma decisão também materialmente justa, de acordo com as circunstâncias. Entra aqui o conceito de eqüidade como critério interpretativo, que permite adequar a norma ao caso concreto e chegar à solução justa. Diz-se, por isso, ser a eqüidade a justiça do caso concreto. E a decisão será eqüitativa quando levar em conta as especiais circunstâncias do caso decidido e a situação pessoal dos respectivos interessados".[359]

No que diz respeito à sua função na integração e aplicação do Direito Tributário, a equidade diz respeito à **consideração das circunstâncias peculiares ao caso concreto, que demonstrem o descabimento da norma geral** que não as tenha considerado e cuja incidência pura e simples levaria a uma solução que não se pode entender que tenha sido pretendida pelo legislador por implicar um resultado irrazoável, desproporcional ou de qualquer outro modo ofensivo dos direitos e garantias do sujeito

passivo da obrigação tributária.[360]

Sua invocação configura instrumento para "suprir a falta de norma adequada ao caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas, ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso país ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional".[361]

É nesse sentido, aliás, que também o art. 172, IV, do CTN se refere às considerações de equidade.

Cabe destacar que a invocação da equidade "se aplica para corrigir um erro involuntário do legislador, que deixou de contemplar um caso novo e inédito que se apresenta ao juiz" e que "não se admite a aplicação da eqüidade para que o juiz se rebele contra a regra geral determinada pela norma, mas como um complemento a ela".[362] Ademais, nos termos do § 2º do art. 108 do CTN, "o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".

Podemos destacar diversos exemplos de utilização da equidade para a solução de questões tributárias. Houve caso em que o legislador cominou multa percentual diária para o descumprimento de obrigação tributária, sem estabelecer limite, com o que a sua aplicação, para prazos longos, implicava ônus excessivo. Restou decidido, então, que se impunha considerar a longa mora ocorrida no caso concreto de modo a estabelecer um limite à multa, evitando-se o confisco e a sua sobreposição à função dos juros.[363]

Notas

334 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 566621, 2011.

335 A alínea "b" repete, com outras palavras, a alínea "a". Efetivamente, conforme HUGO DE BRITO MACHADO, "tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão". (Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 101).

336 STJ, REsp 191.530.

337 Art. 84, III, c, da Lei 8.981/95 em cotejo com o art. 61 da Lei 9.430/96.

338 Art. 4º, I, da Lei 8.218/91 em cotejo com o art. 44, I, da Lei 9.430/96.

339 "[...] todo el ordenamiento, debe responder a unos mismos métodos en su elaboración, aplicación y estudio. La unidad del ordenamiento nos sirve así para afirmar que de ella se desprende un único camino en la aplicación de toda norma jurídica, rechazando las pretendidas peculiaridades jurídico-tributarias en este tema." (LAPATZA, J. J. F. Curso de Derecho Financiero Español. 25ª ed. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 308).

340 "[...] aparece desprovista de toda fundamentación la pretensión de negar la aplicación a las normas impositivas de las mismas reglas de interpretación que se aplican a las leyes en general. Las normas tributarias, como todas las otras normas, deben interpretarse con el fin de atribuir al precepto jurídico el valor que le es propio el la regulación de las relaciones de la vida social que constituyen su objeto: toda apriorística inclinación de la labor interpretativa a favor del fisco o a favor del contribuyente constituye una inadmisible limitación del proceso lógico representado por la interpretación de la ley." (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, p. 217).

341 Desde o início da elaboração sistemática do Direito Tributário já se destacava o descabimento de tais simplificações: "Un examen menos superficial pone de manifiesto la inadmisibilidad de estas posiciones" e que "las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquéllas autoriza a pensar que para el Derecho tributario deban seguirse criterios interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier otra clase de leyes." (GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributário. Título original: Istituzioni di Diritto Tributário. 7ª ed. italiana, 1956. Tradução de F. Sainz de Bujanda, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 31 e 32).

342 "Existe interpretación declarativa cuando el intérprete atribuye a la norma el valor que resulta evidente del significado literal de la spalabras que el intérprete 'declara' y explica. Se habla de interpretación restrictiva cuando a la norma se

atribuye un contenido más restringido del que parece tener en principio la expresión adoptada, y ello en base a la idea de que la ley plus dixit quam voluit. Por el contrario, cuando se considera que la fórmula del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la informa (minus dixit quam voluit) se alude a interpretación extensiva. [...] Si se tienen en cuenta los conceptos fundamentales que inspiran la labor interpretativa se observa que en realidad la norma ni se extiende ni se restringe. El intérprete investiga el verdadero valor de la norma. Se esfuerza por identificar el cntenido efectivo de la voluntad estatal expresada en la norma y trata de aplicar la ley en forma que pueda realizar la función para la que fue creada, pero no tiene competencia para restringir o extender el ámbito de aplicación del precepto legal. Es pura ilusión el hablar de interpretación extensiva o restrictiva; en la realidad, la norma, como voluntad inmanente del Estado, ni se extiende ni se restringe…" (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, p. 335).

343 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro MILTON PEREIRA, RE 36.366-7, 1993.

344 LAPATZA, J. J. F. Curso de Derecho Financiero Español. 25ª ed. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 308.

"Existe interpretación declarativa, cuando el intérprete atribuye a la norma el valor que resulta evidente del significado literal de las palabras que el intérprete 'declara' y explica. Se habla de interpretación restrictiva cuando a la norma se atribuye un contenido más restringido del que parece tener en principio la expresión adoptada, y ello en base a la ida de que la ley **plus dixit quam voluit**. Por el contrario, cuando se considera que la fórmula del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la informa (**minus dixit quam voluit**) se alude a interpretación extensiva. [...] Si se tienen en cuenta los conceptos fundamentales que inspiran la labor interpretativa, se observa que en realidad la norma ni se extiende ni se restringe. El intérprete investiga el verdadero valor de la norma… Es pura ilusión el hablar de interpretación extensiva o restrictiva…" (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, p. 335/336).

345 TRF4, 1ª Seção, EIAC 2000.04.01.077095-1.

346 Aliás, o Min. COSTA MANSO, já em 1936, quando do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do MS 333/DF, destacou: "O direito subjectivo, o direito da parte é constituido por uma relação entre a lei e o facto. A lei, porém, é sempre certa e incontestavel. A ninguem é licito ignora-la, e com o silencio, a obscuridade ou a indecisão della não se exime o juiz de sentenciar ou despachar (Codigo Civil, art. 5º da Introdução). [...] O facto é que o peticionario deve tornar certo e incontestavel, para obter o mandado de segurança. O direito será declarado e applicado pelo juiz, que lançará mão dos processos de interpretação estabelecidos pela sciencia, para esclarecer os textos obscuros ou harmonizar os contraditorios. Seria absurdo admitir se declare o juiz incapaz de resolver de plano um litigio, sob o pretexto de haver preceitos legaes esparsos, complexos ou de intelligencia difficil ou duvidosa. Desde, pois, que o facto seja certo e incontestavel, resolverá o juiz a questão de direito, por mais intrincada e difficil que se apresente, para conceder ou denegar o mandado de segurança".

347 PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da Pessoa Humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito. Curitiba: Juruá, 2008, p. 148.

348 BUFFON, Marciano. Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 264.

349 PESSOA, Geraldo Paes. Imunidade do Mínimo Existencial. RET 47, jan-fev/06.

350 ANDRADE, Vieira. Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, 2ª ed. Coimbra: Almedina, p. 388.

351 CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 62-63.

352 ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 121.

353 TRF4, AC 2004.71.08.010633-8/RS.

354 ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2003, p. 102.

355 Idem, p. 102

356 TRF4, Corte Especial, AIAG 2005.04.01.017909-2.

357 "El procedimiento analógico consiste en la extensión de un precepto legal a supuestos no comprendidos en el mismo, pero que revisten, con las hipótesis previstas por la norma, un grado de afinidad tal que puede afirmarse que se encuentra en la misma ratio jurídica que inspira la norma formulada. [...] no es preciso que exista una absoluta identidad… es necesario que sean comunes los elementos jurídicos que se toman en consideración. En otras palabras, es preciso que la hipótesis, a la que se quiere extender la norma, presente unos caracteres jurídicos análogos a aquellos en virtud de los cuales la hipótesis expresamente regulada se convirtió en objeto de una norma jurídica." (VANONI, E. Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, p. 338).

358 TRF4, Primeira Seção, EIAC 2000.04.01.097540-8.

359 AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A Eqüidade no Código Civil Brasileiro. Revista do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal nº 25, junho de 2004, p. 16-23.

360 "A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II, e III, encontram na eqüidade, se lhe é concedida expressamente – condição exigida pelo art. 127 do CPC-73 – meios de suprir a falta de norma adequada ao caso singular,

ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas, ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso país ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional. Dará uma solução de justiça. É certo que a justiça, em relação a determinada situação, varia no tempo e no espaço. A legislação tributária, no sentido do art. 96 do CTN, é femininamente 'mobile qual piuma al vento'. Mas a justiça, já se disse, é uma idéia-força, do conceito de FOUILLÉ. Todos os povos querem que a justiça presida as relações humanas, inclusive aquelas entre o Fisco e o contribuinte." (BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 441).

361 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 441.

362 BOITEUX, Fernando Netto. A multa de ofício, a Lei 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. RDDT 120/60, set/05.

363 TRF4, AC 200404010006399.

Capítulo XI – Capacidade, Cadastro e Domicílio

79. Capacidade tributária

A capacidade tributária passiva é a **possibilidade de alguém figurar como sujeito passivo de uma obrigação tributária**, seja principal ou acessória, ficando obrigado a cumpri-la e a responder por eventual inadimplemento.

A matéria é regulada, em nível de normas gerais de Direito Tributário, pelo art. 126 do CTN.

Conforme tal dispositivo, a capacidade tributária passiva "independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica e profissional".

Conclui-se, pois, que quem realiza o fato gerador está obrigado ao pagamento do tributo, **ainda que não tenha ou não esteja no gozo de capacidade civil plena** ou que esteja atuando mediante **sociedade irregular ou de fato**.

80. Cadastros de contribuintes

O art. 146, parágrafo único, inciso IV, da CF, acrescido pela EC 42/03, autoriza o estabelecimento, por lei complementar, de **cadastro nacional único de contribuintes**.

A incorporação da antiga Secretaria da Receita Previdenciária pela Secretaria da Receita Federal, que passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força da Lei 11.457/07, constituiu importante passo para a padronização de procedimentos e unificação de cadastros.

LC 123/06, que cuida do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, não chegou a estabelecer cadastro único, embora em seu art. 4º refira que os três âmbitos de governo deveriam considerar a unicidade do processo de registro e de legalização de empresários na elaboração das normas de sua competência. A LC 139/11 dispõe no sentido de que os cadastros fiscais estadual ou municipal poderão ser simplificados ou ter sua exigência postergada para o Microempreendedor Individual, sem prejuízo da emissão de documentos fiscais de compra, venda ou prestação de serviços.

Contudo, ainda não sobreveio o pretendido cadastro nacional único. Aliás, mesmo quanto aos tributos federais, há mais de um cadastro.

As pessoas físicas possuem um número de inscrição junto à Secretaria da Receita Federal (CPF) e outro junto ao INSS (NIT).

A inscrição no **Cadastro de Pessoas Físicas** é obrigatória, dentre outros, para todas as pessoas físicas sujeitas à apresentação de declaração de rendimentos, às pessoas com

rendimentos retidos pela fonte pagadora ou obrigadas ao pagamento pelo carnê-leão, aos profissionais liberais, aos titulares de conta bancária ou de aplicações e aos contribuintes individuais ou requerentes de benefícios do INSS.[364] O CPF é regulado pela IN RFB 1.042/2010.

Mas, para os recolhimentos previdenciários, não basta o CPF. Impende que seja indicado o número de inscrição junto ao INSS. Os trabalhadores em geral são inscritos no Cadastro Nacional de Informação Social – CNIS – mediante atribuição de um Número de Inscrição do Trabalhador (NIT), que pode corresponder à sua inscrição no INSS, no PIS, no PASEP ou no SUS.

As pessoas jurídicas e entidades equiparadas têm, como primeira das suas obrigações acessórias, condição ao próprio funcionamento regular, a inscrição no **Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica** (CNPJ).[365] Haverá um mesmo CNPJ com terminação distinta para cada estabelecimento. Conforme o STJ, "A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz".[366] Mas a empresa pode optar por centralizar na matriz o recolhimento dos tributos devidos por todos os seus estabelecimentos. Nesse caso, o CNPJ da matriz é considerado CNPJ-centralizador. É a IN RFB nº 1.183/2011 que disciplina o CNPJ.

81. Domicílio tributário

O domicílio tributário é o local em que o contribuinte receberá notificações e intimações com efeito legal. É extremamente relevante, pois o art. 23, inciso II, do Dec. 70.235/72, por exemplo, considera realizada a intimação "por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo".

Conforme o art. 127 do CTN, pode o contribuinte eleger seu domicílio, desde que não impossibilite ou dificulte a fiscalização e a arrecadação, hipótese em que a autoridade administrativa poderá recusá-lo com a devida motivação. Efetivamente, a **eleição de domicílio** tributário situado em município em que não resida o contribuinte, em que não tenha a sede das suas atividades e em que não se situe o seu patrimônio pode criar embaraço à fiscalização, justificando que o fisco fixe o domicílio de ofício.[367]

Na **falta de eleição**, o domicílio será, para a **pessoa física**, sua residência habitual ou, se incerta ou desconhecida, o centro habitual das suas atividades e, para a **pessoa jurídica de direito privado** ou firma individual, o lugar da sua sede ou o de cada estabelecimento para os atos ou fatos que derem origem à obrigação, o que se costuma referir como adoção do princípio da autonomia do estabelecimento. Para as **pessoas jurídicas de direito público**, consideram-se domiciliadas em qualquer das suas repartições. Na impossibilidade de fixação do domicílio com base em tais critérios, será considerado domicílio o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos geradores, tudo conforme os incisos do art. 127 do CTN.

Há, ainda, o **domicílio eletrônico**, já tendo decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): “Quando o contribuinte adere à Caixa Postal, pelo Módulo e-CAC do site da Receita Federal, seu domicílio tributário passa a ser o endereço eletrônico”.[368] As intimações eletrônicas no âmbito do processo administrativo fiscal federal estão autorizadas expressamente desde o advento da Lei nº 11.196/2005, que alterou o art. 23, III, do Decreto nº 70.235/1972, com regulamentação pela Portaria SRF nº 259/2006. Atualmente, vige a redação atribuída a tal dispositivo pela Lei 12.844/2013: “Art. 23. Far-se-á a intimação:... III – se por meio eletrônico: a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo”.

Notas

364 O Cadastro de Pessoas Físicas é regulamentado pela IN RFB 1.042/2010.
365 O Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica é regulamentado pela IN RFB 1.005/2010.

366 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1355812/RS, mai/2013.

367 STJ, RE 437.383.

368 CARF – 3ªT. 4ªC. 3ªS. – Ac. 3403-002.490 – Rel. Ivan Allegretti – j. 25.09.2013.

Capítulo XII – Obrigações Tributárias

82. As diversas relações jurídicas com natureza contributiva, de colaboração e punitivas

A tributação tem como foco a arrecadação de tributos. Mas, para viabilizá-la, muitas relações jurídicas de naturezas distintas são estabelecidas, envolvendo tanto contribuintes como não contribuintes.

Os contribuintes assim se caracterizam por serem obrigados ao pagamento de tributos em nome próprio. Mas também estão sujeitos ao cumprimento de deveres formais, como prestar declarações, emitir documentos, manter escrituração fiscal etc.

Por vezes, pessoas que não são obrigadas ao pagamento de determinado tributo também são chamadas a colaborar com a Administração Tributária tomando medidas que facilitem a fiscalização, minimizem a sonegação ou assegurem o pagamento. Assim é que podem estas pessoas ser obrigadas a apresentar declarações, a exigir a prova do recolhimento de tributos para a prática de determinado ato, a efetuar retenções etc. É o caso das imobiliárias, obrigadas a informar sobre as operações através delas realizadas, e das empresas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras, obrigadas a informar sobre o volume das movimentações realizadas por seus clientes.

Tanto os contribuintes como as demais pessoas estão sujeitos, ainda, à punição no caso de descumprimento das suas obrigações, desde que assim disponha a lei. Deste modo, podemos afirmar que também podem ser aplicadas sanções em razão da tributação, normalmente multas.

Note-se que tais relações têm natureza, fundamento e pressupostos próprios, inconfundíveis.

Pagar tributo enquanto contribuinte é **obrigação com natureza contributiva**. A lei instituidora do tributo encontra suporte não apenas na respectiva norma de competência, mas fundamentalmente no **dever fundamental de pagar tributos**. O critério para tanto é a revelação de **capacidade contributiva**. Relações contributivas envolvem, necessária e exclusivamente, Fisco e contribuinte.

Obrigações de caráter formal ou instrumental, como as obrigações tributárias acessórias, não impõem o pagamento de tributos. Pode-se dizer, por isso, que são **obrigações com natureza de colaboração**. Estão fundadas no **dever fundamental de colaboração** de qualquer pessoa com a Administração Tributária. A lei instituidora de tais obrigações será válida na medida em que as instituir atentando para a **capacidade de colaboração** de tais pessoas, observando a razoabilidade e a proporcionalidade. Envolvem o Fisco e qualquer pessoa, contribuinte ou não.

As relações de **natureza punitiva (ou sancionadora)** têm como pressuposto de fato o **cometimento de infrações** à legislação tributária. Essas infrações consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (e.g., descumprimento de obrigações acessórias). A aplicação de

penalidades está fundada, mediatamente, no **dever de cumprir as leis** e, diretamente, na lei que impõe a penalidade associada à que impõe a obrigação contributiva ou de colaboração descumprida. Tem como finalidade inibir e reprimir a prática de ilícitos. E deve observar critérios como a **pessoalidade**, a **culpabilidade** e a **proporcionalidade.**

Para uma boa compreensão de tais relações jurídicas, dos diversos aspectos das obrigações respectivas e do regime jurídico a que se submetem, impõe-se ter sempre presente qual a sua natureza.

83. Obrigações principais e acessórias

Os entes políticos exercem sua competência tributária atribuindo a determinadas situações (fatos, atos, negócios) o efeito de geradoras da obrigação de pagar determinado tributo. Ademais, estabelecem deveres formais no interesse da administração tributária, como os de emitir nota fiscal, prestar declaração quanto ao montante devido e facultar o acesso dos auditores fiscais aos livros da empresa. Também estabelecem penalidades, principalmente multas, pelo descumprimento das obrigações de pagar tributos e pelo descumprimento das obrigações de cumprir os deveres formais.

O art. 113 do CTN denomina as obrigações de **prestar dinheiro**, seja a título de **tributo** ou de **multa**, de **obrigações tributárias principais** (§ 1º) e as obrigações de **fazer, deixar de fazer ou tolerar** – os deveres formais – de **obrigações tributárias acessórias** (§ 2º).

As **obrigações principais** (de pagar) estão sob reserva legal absoluta (art. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. Assim é que tanto a instituição de tributo, como o estabelecimento da obrigação de terceiro de pagar tributo devido por outrem na condição de substituto ou de responsável e, ainda, a cominação de penalidades dependerão de tratamento legal exaustivo, não admitindo delegação ao Executivo.

A s **obrigações acessórias** têm como conteúdo, por exemplo, a emissão de documentos fiscais, a elaboração e guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações ao Fisco.[369] Podem obrigar, ainda, a simples abstenções, como quando a legislação veda ao transportador carregar mercadoria sem nota.

A referência à “legislação tributária” como fonte das obrigações acessórias, no art. 115 do CTN, remete à definição constante do art. 96 do CTN, que abrange os decretos e normas complementares, principalmente as instruções normativas e portarias. Isso tem sido considerado pelo STJ, conforme destacamos ao cuidarmos da garantia da legalidade tributária. Mas não se deve perder de vista a necessidade de que a própria lei crie o dever formal, ainda que deixe ao Executivo seu detalhamento. Estão sob **reserva legal relativa** (art. 5º, II, da CF), obrigando exclusivamente a quem a lei imponha o dever formal, independentemente de serem ou não contribuintes. Criadas por lei, podem ser detalhadas pelo Executivo. Mas a Lei 9.779/99, em seu art. 16, traz autorização genérica para que a Secretaria da Receita Federal disponha sobre as obrigações acessórias

relativas a impostos e contribuições que administra.[370]

Embora denominadas de acessórias, têm **autonomia** relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do Direito Civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo **pessoas imunes ou isentas** podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais. Os arts. 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN, aliás, são expressos a respeito da necessidade de cumprimento das obrigações acessórias e de submissão à fiscalização também por parte das empresas que eventualmente não estejam sujeitas ao pagamento de determinado tributo. Há precedente do STJ inequívoco nesse sentido: "os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal".[371] Também o STF afirma: "O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais".[372]

Vale cuidarmos um pouco mais detalhadamente de algumas obrigações acessórias.

Dentre os documentos fiscais a serem produzidos, é de elevada importância a emissão de **nota fiscal** de venda e de prestação de serviços.

Há diversos **livros fiscais.** No Livro-Diário, são lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.[373] O Livro-Razão é utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro-Diário. O LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) é obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real e se destina à sua apuração para fins de cálculo do imposto de renda devido. Mas há ainda, inúmeros outros livros, como o Livro de Apuração do IPI, o Livro de Apuração do ICMS, o Livro de Registro Especial do ISSQN, o Livro Registro de Inventário, o Livro Registro de Entradas, o Livro Registro de Saídas, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o Livro Registro Permanente de Estoque, o Livro de Movimentação de Combustíveis, o Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, o Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, o Livro Caixa – Carnê-Leão e o Livro Caixa da Atividade Rural.

As pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas, ainda, à apresentação de **declarações**, como a Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Física. Para as pessoas jurídicas, há, por exemplo, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), dentre muitas outras. Uma das mais importantes obrigações tributárias acessórias, na área federal, aliás, é a de apresentação mensal ou semestral de informações acerca da maior parte dos tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).[374] A DCTF é mensal para empresas que no ano anterior tenham tido elevada receita bruta ou cujo somatório de débitos declarados seja considerável e semestral para as demais. Constam da DCTF informações acerca dos débitos de CSLL, PIS e COFINS, bem como de

outros tributos. A DCTF tem efeito de confissão de dívida. Juntamente com a DCTF, as pessoas jurídicas têm a obrigação de preencher o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), em que apresentam os dados relativos à apuração do PIS e da COFINS.

Pode ocorrer, contudo, o **descumprimento das obrigações acessórias**, ensejando a aplicação de **multa**. Ou seja, a infração à obrigação acessória (deveres formais) poderá implicar o surgimento de obrigação principal (pagar multa). O art. 113, § 3º, do CTN, ao referir que a "obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" destaca que o descumprimento do dever formal implica infração autônoma, que independe de ter ou não havido o inadimplemento de tributo. Mas a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória depende de **previsão legal específica**, exigida expressamente pelo art. 97, V, do CTN. O art. 57 da MP 2.158-35/2001, ainda vigente, prevê multa para o obrigado que deixar de apresentar, à RFB, declaração, demonstrativo ou escrituração digital, que os prestar extemporaneamente ou que deixar de prestar esclarecimentos quando intimado, bem como que cumprir obrigações acessórias com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

84. Aspectos da norma tributária impositiva

A lei instituidora de um tributo não apenas define a hipótese de incidência (antecedente da norma), como prescreve a obrigação decorrente (consequente da norma). A norma tributária impositiva é composta por essas duas partes. Contém uma hipótese de incidência, mas não se esgota nela, culminando com um mandamento ou prescrição.

Tanto a hipótese como a prescrição podem ser dissecadas em mais de um aspecto, conforme abaixo:

NORMA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA

• Antecedente ou hipótese:

a) aspecto material (o que – fato gerador)

b) aspecto espacial (onde – território em que a ocorrência do fato implica o surgimento da obrigação tributária)

c) aspecto temporal (quando – momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador)

• Consequente ou prescrição:

d) aspecto pessoal (quem – sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária)

e) aspecto quantitativo (quanto – critérios estabelecidos para cálculo do montante devido)

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (**aspecto material**), onde a sua ocorrência é relevante (**aspecto espacial**) e quando se deve considerar

ocorrida (**aspecto temporal**), bem como quem está obrigado ao pagamento (**aspecto pessoal**: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (**aspecto quantitativo**). Pode-se sintetizar pelos advérbios latinos: quid, ubi, quando, quis, quanti.

Os "aspectos" ou "elementos" da norma tributária impositiva são todos integrantes de uma mesma norma e, assim, partes indissociáveis de um todo único, devendo guardar harmonia entre si.

A **norma impositiva incompleta**, por insuficiência de dados, não assegura ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou ao conteúdo da sua suposta obrigação tributária, sendo, pois, incapaz de implicar o surgimento da obrigação tributária, já que não pode ser suplementada por regulamento em face da reserva absoluta de lei.

Isso não significa, contudo, que todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devam, necessariamente, constar da lei de modo expresso e didático. Em leis de boa técnica, isso se dá,[375] mas não constitui requisito para que se a considere completa. Cabe ao intérprete e aplicador analisar a lei e identificar os diversos aspectos, só concluindo pela incompletude na impossibilidade de levar a efeito tal identificação por absoluta falta de dados, referências ou elementos para tanto. Vejam-se, a respeito, as considerações que fizemos sobre a matéria quando da análise do princípio da segurança jurídica e da garantia de legalidade tributária absoluta.

Vale destacar que, normalmente, o **aspecto espacial** é identificado com o território do ente tributante, o que se impõe, inclusive, para evitar invasão de competência tributária entre Estados-Membros ou entre Municípios. O STJ entende, por exemplo, que o Município competente para cobrar o ISS é aquele em cujo território foi efetivamente prestado o serviço, independentemente de onde seja a sede do estabelecimento prestador.[376] Diz-se, pois, que se segue o **princípio da territorialidade**. Mas nos tributos federais, pode haver dispositivo expresso em sentido contrário, sem vício de inconstitucionalidade. No IR, por exemplo, a extraterritorialidade está prevista no art. 43, § 2º, do CTN, embora reste amenizada por tratados internacionais que procuram evitar a bitributação.

É importante ter em consideração, ainda, que **não se confunde**, de modo algum, **o aspecto temporal** da hipótese de incidência **com o prazo de recolhimento do tributo**. O aspecto temporal é a circunstância de tempo do aspecto material ou o momento em que, por ficção legal, visando à operacionalidade (ou "praticabilidade") da tributação, é determinado que se considere ocorrido o fato gerador. O prazo de recolhimento, por sua vez, sequer integra a norma tributária impositiva: simplesmente explicita o momento em que deve ser cumprida a obrigação pecuniária surgida com a ocorrência do fato gerador.

Na definição do **aspecto quantitativo**, por sua vez, a lei pode, simplesmente, estabelecer um valor fixo, determinar a aplicação de uma alíquota sobre determinada base de cálculo ou utilizar-se do enquadramento em tabelas, mas sempre tendo em conta a dimensão do fato gerador.[377]

85. Hipótese de incidência e fato gerador

A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua **hipótese de incidência**, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar.

Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (**fato gerador**). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.

Há situações, contudo, em que o próprio CTN e o legislador ordinário tratam a hipótese de incidência por fato gerador, como se pode ver no art. 19 do CTN e no art. 1º do DL 37/66. Não há nenhum inconveniente nisso, desde que se tenha bem presente a distinção entre o plano normativo e o plano fático.

A **incidência** é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência). Com a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária.

A **não incidência** é definida por exclusão. É errado, portanto, falar-se em "hipótese de não incidência". Tecnicamente, só há hipóteses de incidência; a não incidência é mera consequência, dizendo respeito ao que se situa fora dos limites da norma.

É importante ter bem claro, ainda, que é a lei instituidora do tributo, normalmente lei ordinária, que define sua incidência, e não a norma de competência. Pode-se afirmar, com razão, que "O constituinte não cria tributo. Ele apenas autoriza sua criação, a qual se dá por meio de uma lei. É o legislador quem, atuando dentro de sua competência, decide se o tributo será, ou não, instituído. [...] Fica clara, entretanto, a ideia de que, se o legislador não contemplou a hipótese, está ela fora do campo de incidência (está na não incidência), ainda que possa estar no campo de competência. Somente a lei cria a incidência".[378]

Os artigos 114 e 115 do CTN cuidam dos fatos geradores das obrigações principais e acessórias, embora, normalmente, utilizemos a expressão "fato gerador" para referir o pressuposto de fato da obrigação de pagar tributo tão somente.

Fato gerador da obrigação principal "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", conforme a redação do art. 114 do CTN. Isso porque não se pode deixar de exigir o tributo quando o fato corresponda à hipótese de incidência, tampouco entender que seja devido relativamente à situação não abarcada por ela. Para que incida a norma, é imprescindível e basta que ocorra o que ela prevê como situação geradora da obrigação tributária; nada mais, nada menos.

Fato gerador da obrigação acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal", conforme dispõe o art. 115 do CTN.

86. Ocorrência dos fatos geradores

Conforme o art. 116 do CTN, **considera-se ocorrido** o fato gerador e existentes os seus efeitos, "I – tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios" ou, "II – tratando-se da **situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável". O art. 117 do CTN cuida, ainda, da ocorrência do fato gerador quando envolva **negócios jurídicos condicionais**. Dispõe no sentido de que se reputam perfeitos e acabados desde a prática do ato ou da celebração do negócio quando sujeitos à condição resolutória (inciso I), mas apenas quando do implemento da condição quando se trate de condição suspensiva (inciso II).

O CTN, em seu art. 118, dispõe, ainda, no sentido de que "A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da **validade jurídica dos atos** efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos **efeitos dos fatos** efetivamente ocorridos".

Forte nesse dispositivo, tem-se entendido, por exemplo, que, prestado serviço de telefonia, incide o ICMS, ainda que o consumidor deixe de pagar a conta telefônica, porquanto "Não compete ao Estado zelar pelo cumprimento da obrigação dos consumidores; cabe, no caso, à prestadora dos serviços buscar, pela via própria, o recebimento de seus créditos".[379] Também já decidiu o STJ que "A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados".[380] Têm entendido o STF e o STJ, também, que o PIS e a COFINS – contribuições sobre a receita cobradas pelo regime de competência – são devidos ainda que posteriormente se verifique inadimplência dos adquirentes dos produtos.[381] Pensamos, todavia, que tal entendimento não poderia ser generalizado desse modo. Tratando-se de tributo sobre a receita mensal, não se verifica a capacidade contributiva que legitima e fundamenta sua cobrança quando, em vez de perceber tal receita, a empresa a tenha visto frustrada, incorrendo em prejuízo decorrente do inadimplemento.

Outra discussão que se estabelece com suporte no art. 118 do CTN diz respeito à **tributação dos ilícitos**. Jamais um ato ilícito estará descrito na hipótese de incidência de um imposto ou contribuição, por exemplo, porquanto tributo não é sanção de ato ilícito! Assim, do ponto de vista normativo, é descabido pensar-se na tributação de ilícitos.

Mas hipóteses de incidência a princípio lícitas, como a propriedade, a aquisição de renda, a percepção de receita ou a circulação de mercadorias, podem acabar sendo vislumbradas em fatos geradores que consubstanciem situações ilícitas, como a propriedade de bens furtados, a aquisição de renda proveniente de estelionato, a percepção de receita oriunda da exploração de jogos e a circulação de medicamentos sem autorização do órgão competente. Nesses casos, é relevante questionar se o conhecimento do caráter ilícito da situação por parte do Fisco tem ou não repercussão no que diz respeito à incidência da norma tributária e ao surgimento da obrigação de pagar tributo.

Deparando-se com situação de evidente caráter criminoso, por certo que a conduta a

ser exigida do Fiscal não será a lavratura de lançamento, mas a representação à autoridade superior ou mesmo a comunicação direta do ilícito às autoridades competentes com vista à tomada das medidas policiais e de persecução penal. Lembre-se que a qualquer pessoa e aos funcionários públicos em especial compete levar ao conhecimento das autoridades os crimes de que tomarem conhecimento, cabendo aos fiscais e auditores representarem nesse sentido à autoridade superior para as providências cabíveis que levarão à investigação e à persecução penal. O que for produto de crime e, por isso, restar perdido em favor do Estado ou for objeto de sequestro, nos termos dos artigos 91 do Código Penal e 125/133 do CPP, não ensejará a cobrança de tributo.

Outra é a situação, todavia, em que o caráter ilícito da situação não seja evidente e que, embora alguma desconfiança por parte do Fiscal, revista-se da aparência de legalidade. Nesses casos, não havendo convicção imediata e inequívoca por parte do fiscal quanto à ilicitude penal, deverá proceder ao lançamento, sem prejuízo da comunicação de eventuais indícios à autoridade superior para que considere se é ou não o caso de representação à autoridade policial ou ao Ministério Público. A mera suposição de ilicitude, ou sua afirmação pelo agente, não é razão suficiente para que se deixe de levar a cabo a atividade vinculada de lançamento e cobrança dos tributos.

87. Classificação dos fatos geradores

Os fatos geradores são classificados **quanto ao momento da sua ocorrência** em instantâneos, continuados ou de período, como segue:

- **fato gerador instantâneo**: é o fato isolado que ocorre num determinado momento plenamente identificável, como a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial (art. 2º, II, da Lei 4.502/64: IPI) ou o lançamento a débito em conta corrente de depósito (art. 2º, I, da Lei 9.311/96: CPMF, extinta no final de 2007);
- **fato gerador continuado**: é a situação jurídica que se perpetua no tempo, verdadeiro status jurídico, como a propriedade de imóvel rural (art. 1º da Lei 9.393/96: ITR);
- **fato gerador de período (ou complexo):** é a situação composta por diversos fatos considerados em conjunto, como os rendimentos anuais da pessoa física ou o lucro real trimestral ou anual da pessoa jurídica apurado tendo em conta suas receitas e despesas operacionais, com as adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação (arts. 1º e 2º da Lei 9.430/96: IRPJ). Entendemos que a denominação fato gerador "de período" é preferível à denominação fato gerador "complexo" porque esta pode levar à ideia de atos jurídicos complexos,[382] [383] quando, em verdade, o fato gerador de período pode não envolver atos complexos, mas um conjunto de atos simples considerados como uma unidade por questões de política tributária.

Também são classificados, conforme configurem atividade do estado ou situação relativa ao próprio contribuinte, em vinculados e não vinculados:

- **fato gerador vinculado**: é aquele realizado pela própria Administração, como a prestação de serviço de recolhimento de lixo (taxa de lixo) ou a realização de fiscalização para renovação de licença de funcionamento (taxa de renovação de alvará);
- **fato gerador não vinculado**: é aquele que não diz respeito à atividade da Administração, mas ao próprio contribuinte, como ser proprietário de imóvel rural (ITR), adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda (IR), promover a saída de mercadoria do estabelecimento (ICMS), importar produto estrangeiro (II).

Não se deve confundir o fato gerador vinculado (aspecto material da hipótese de incidência) com a vinculação do produto da arrecadação (destinação do tributo).

88. Planejamento tributário e norma tributária antielisiva

O planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos.

A compreensão e o enfrentamento das questões relativas aos limites do **planejamento tributário** exige a ponderação do livre exercício de atividade econômica e da liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro.

O debate não se restringe à análise da validade e eficácia de atos de direito privado. Impende que se proceda à análise da **legitimidade** das opções realizadas sob a **perspectiva específica do Direito Tributário**, com seus fundamentos e perspectivas. É preciso que se tenha em consideração o dever fundamental de pagar tributos e os princípios próprios da tributação, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia, consideradas as pessoas enquanto contribuintes.

Acerca da evolução da análise do planejamento fiscal, MARCO AURÉLIO GRECO ensina: "na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei. Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva. A capacidade contributiva assume tal relevância pro ser princípio constitucional consagrado no § 1º do art. 145 da CF/88, constatação a partir da qual nasce a importante discussão

quanto à sua eficácia jurídica e à identificação dos seus destinatários. como princípio constitucional, consagra uma diretriz positiva a ser seguida, um valor – tal como os demais previstos na CF/88 – perseguido pelo ordenamento e do qual as normas e regras são instrumentos operacionais de aplicação. [...] Daí o debate sobre planejamento tributário dever, ao mesmo tempo, considerar e conjugar tanto o valor liberdade quanto o valor solidariedade social que dá suporte à capacidade contributiva ...".[384]

O art. 149, inciso VII, do CTN autoriza o **lançamento de ofício** "quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com **dolo, fraude ou simulação**". Aqui, estamos em face da deliberada intenção do contribuinte de enganar o Fisco. A fraude, normalmente, envolve falsificação material ou ideológica de documentos. A simulação, o contribuinte representa a ocorrência de situação em verdade inexistente, visando a determinado ganho fiscal consubstanciado na redução dos tributos a pagar ou na apropriação de créditos a receber.

O parágrafo único do art. 116 do CTN (acrescido pela LC 104/01) dispõe no sentido de que: "A autoridade administrativa poderá **desconsiderar atos ou negócios jurídicos** praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Dissimular é ocultar, esconder, encobrir. Resta o Fisco, assim, autorizado a desconsiderar atos ou negócios jurídicos cujo conteúdo não corresponda à sua aparência e à real intenção do contribuinte.

Note-se que o artigo exige que o ato tenha o efeito de ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos que configuram a hipótese de incidência e que o ato tenha sido praticado com tal finalidade.

Faz-se necessário que o Fisco, ao invocar a desconsideração, justifique suficientemente sua decisão, demonstrando que o ato ou negócio foi realizado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador.

A norma do art. 116, parágrafo único, do CTN remete à observância dos procedimentos "a serem estabelecidos em lei ordinária". Mas o legislador ainda não se desincumbiu de tal mister.

Há muitas medidas de planejamento tributário, algumas bastante corriqueiras e regulares, outras desbordando para a sonegação.

Há empresas que optam por contratar a maior parte dos serviços de que necessitam sempre com pessoas jurídicas, escapando, com isso, do ônus decorrente da contribuição previdenciária que incide sobre o pagamento de remuneração às pessoas físicas (profissionais autônomos e mesmo empregados) e que não incide sobre o pagamento de serviços a pessoas jurídicas.

Alguns contribuintes pessoas físicas constituem pessoas jurídicas com o único e exclusivo intuito de submeterem suas atividades profissionais a carga tributária inferior à suportada pelas pessoas físicas. Muitas vezes, isso é facultado e até induzido pela legislação, que criou, inclusive, a figura da empresa individual de responsabilidade limitada (Lei n. 12.441/2011). Noutras, há a formação de sociedade para efetiva atuação

conjunta de profissionais, de modo que se une a utilidade da sociedade com a conveniência da menor carga tributária. Em outros casos, todavia, há sociedades meramente de fachada, sem qualquer intuito associativo, em que um dos sócios presta pessoal e diretamente serviços personalíssimos, restando os demais meramente figurativos e sem qualquer participação, com o que se revela uma sociedade aparente ou fictícia, o que é questionado pelo fisco.

Algumas empresas, buscando reduzir sua carga tributária, fragmentam suas atividades, distribuindo-as entre diversas empresas com faturamento menor, passíveis de se enquadrarem no Simples. Quando tal ocorra de modo simulado, sem que haja efetiva autonomia de cada empresa, teremos um abuso da forma jurídica, ensejando sua desconsideração, com a cobrança dos tributos efetivamente devidos acrescidos de juros e de multas pesadas, além do que estarão os diretores sujeitos à responsabilização criminal por sonegação e até mesmo, conforme as circunstâncias, por crime de falso em razão do potencial lesivo que extrapole a sonegação, espraiando-se por outras esferas, como as comerciais e trabalhistas.

O planejamento tributário, normalmente, constitui estratégia voltada ao âmbito da atividade privada. Mais recentemente, contudo, inclusive o poder público passou a adotar medidas de planejamento tributário. É o caso dos Municípios que criaram entidades sem fins lucrativos dotadas de personalidade jurídica própria para atuarem nas áreas da assistência, da saúde e da educação, atraindo, assim, a imunidade às contribuições de seguridade social de que gozam as entidades beneficentes de assistência social, nos termos do art. 195, § 7º, da CF. Note-se que o Município propriamente, enquanto ente político, goza apenas da imunidade a impostos, assegurada pelo art. 150, VI, a, da CF, enquanto as entidades beneficentes de assistência social gozam tanto da imunidade a impostos prevista no art. 150, VI, c, como da imunidade às contribuições de seguridade.

89. Sujeito ativo

O **sujeito ativo** da relação tributária é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer a fiscalização, constituir o crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal.

O art. 119 do CTN exige que a lei coloque na condição de sujeito ativo uma **pessoa jurídica de direito público**, ou seja, o próprio ente político, uma autarquia ou uma fundação pública. Tal dispositivo está em perfeita harmonia com o art. 3º, que diz que os tributos são cobrados mediante “atividade administrativa plenamente vinculada”, e com o art. 7º do CTN, que diz da possibilidade de uma pessoa jurídica de direito público conferir a outra as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos e de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Assim, a condição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária pode ser delegada pelo ente político titular da competência tributária,[385] por lei, para outra pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia.

Mas a posição de sujeito ativo não se confunde com a do **destinatário do produto** da arrecadação, ou seja, com a daquele a quem a lei destina os valores arrecadados. As pessoas jurídicas de direito privado, desde que exerçam função pública e sem fins lucrativos, podem ser destinatárias do produto de determinadas contribuições instituídas justamente para tal fim, mas jamais integrarão a relação jurídico-tributária. Uma pessoa jurídica de direito público haverá de fiscalizar e cobrar o tributo, repassando-o, então, ao destinatário do seu produto. É o caso das contribuições devidas ao SENAC e ao SENAI, que atualmente têm a União como sujeito ativo. Relativamente a essa última contribuição, entendeu o STJ que: "Embora a fiscalização e a arrecadação da contribuição adicional em questão tenham sido atribuídas diretamente à entidade privada destinatária da dita contribuição (cf. art. 10 do Decreto n. 60.466/67), ainda assim se trata de tributo instituído pela União e exigível mediante lançamento, atribuição típica de autoridade administrativa federal (art. 142 do CTN)".[386] De outro lado, contudo, foi editada a **Súmula 396** do STJ: "A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural". Essa súmula pressupõe uma visão mais larga – e que nos parece equivocada – das possibilidades de delegação a que se refere o art. 7º do CTN.

90. Sujeitos passivos das diversas relações jurídicas com o Fisco

O art. 121 do CTN cuida do "**sujeitos passivo" da obrigação tributária principal**. Ao fazê-lo, limita-se a dizer que sujeito passivo "é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária" e que pode ser "**contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" ou "**responsável**, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei". Cuida-se, contudo, de uma simplificação grosseira e que leva a diversos equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias.

O art. 121 não esclarece, por exemplo, que **o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica**. O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro – designado pelo art. 121 simplesmente de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação.

Tanto o contribuinte como o terceiro podem vir a ser obrigados ao pagamento do tributo, sujeitando-se à cobrança e à execução no caso de inadimplemento. Mas suas obrigações decorrem de diferentes dispositivos legais, têm diferentes hipóteses de incidência, surgem em momentos próprios. Enfim, são inconfundíveis. É absolutamente falso imaginar que, ocorrido o fato gerador do tributo, dele decorra diretamente a obrigação de qualquer outra pessoa que não o contribuinte. O terceiro só pode ser obrigado ao pagamento do tributo mediante previsão legal específica com recursos do contribuinte (na qualidade de substituto tributário) ou com recursos próprios, mas, neste caso, em decorrência do descumprimento de uma obrigação sua de colaboração para com o Fisco (na qualidade de responsável tributário). Cabe notar que o obrigado ao

pagamento de penalidade terá de ser quem cometeu a infração, ou seja, o infrator.

O art. 121 ainda nos leva a uma visão demasiadamente simplificadora dos sujeitos passivos. Isso porque refere tão somente duas categorias: contribuinte e responsável. Nesta última, insere qualquer terceiro não contribuinte. A exata compreensão das relações jurídicas que vinculam terceiros ao Fisco exige um maior detalhamento. Tanto a doutrina estrangeira como a nacional cuidam de **distinguir, dentre os terceiros, o substituto tributário**, de um lado, **e o responsável tributário**, de outro, isso quando não detalham ainda mais, dando autonomia a outras categorias como aos chamados agentes de retenção.

Considera-se substituto tributário o terceiro obrigado diretamente ao pagamento do tributo em lugar do contribuinte e com recursos que possa exigir ou reter deste. Considera-se responsável tributário o terceiro obrigado subsidiariamente ao pagamento do tributo forte no inadimplemento por parte do contribuinte e do descumprimento, pelo responsável, de um dever seu de colaboração para com a Administração que tenha favorecido aquele inadimplemento.

Cuidaremos de cada classe em item próprio adiante.

Não constitui sujeito passivo o **mero pagador**, que, por liberalidade, paga tributo em nome de outrem. Também não é sujeito passivo o chamado **contribuinte de fato**, a quem é diretamente transferido o ônus econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco. Por fim, tampouco poder ser considerado sujeito passivo o **contribuinte econômico**, ou seja, aquele que suporta mediatamente o ônus da tributação.

Quanto ao **sujeito passivo de obrigação tributária acessória**, não entra em questão se a pessoa a ela obrigada é contribuinte, substituto ou responsável tributário, se goza ou não de imunidade ou de algum benefício fiscal como a isenção. Todos, contribuintes ou não, seja em que situação estiverem, podem ser obrigados por lei ao cumprimento de deveres formais, forte no dever fundamental de colaboração com a fiscalização tributária.

A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente da previsão, pela legislação tributária, de que lhe seja atribuído determinado dever formal de fazer (e.g. elaborar folha de salários indicando as contribuições previdenciárias devidas), não fazer (e.g. não transportar mercadoria sem nota fiscal) ou tolerar (e.g. facultar o acesso dos auditores-fiscais à documentação fiscal da empresa) em benefício da atividade tributária.

A sujeição passiva de qualquer relação obrigacional tributária é matéria estritamente legal forte na garantia da legalidade tributária (art. 150, I, da CF) ou mesmo da legalidade geral (art. 5º, II, da CF). O art. 123 do CTN constitui simples desdobramento disso ao dispor expressamente no sentido de que “salvo disposições de lei em contrário, as **convenções particulares**, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Eventuais convenções particulares, como contratos de aluguel e acordos coletivos de trabalho, na parte em que distribuam ônus tributários para uma ou outra parte, terão efeitos entre os contratantes, mas não podem ser opostas ao Fisco, que identificará os sujeitos passivos tendo como referência exclusiva a lei ordinária. Assim, se num contrato de aluguel ficar definido que cabe ao locatário o pagamento do IPTU, tal será irrelevante para o Fisco. Havendo inadimplemento, o Município cobrará daquele que a lei diz ser o contribuinte, normalmente o proprietário. E como o pagamento, para extinguir o crédito tributário, é sempre em nome do contribuinte, ainda que realizado por outra pessoa, certo é que na eventualidade de ocorrer um pagamento indevido, só o proprietário poderá repeti-lo.[387] Do mesmo modo, se em acordo coletivo de trabalho ficar definido que o empregador suportará o imposto de renda sobre determinado abono salarial, isso não terá qualquer relevância perante o Fisco, sendo incapaz de afastar as normas que determinam que contribuinte é quem percebe a renda e que o empregador deve fazer a retenção e recolhimento do imposto devido, este em nome do empregado.

91. Solidariedade

A solidariedade é um instituto jurídico que define o grau das relações entre os devedores e entre estes e o credor, indicando que cada um responde pela dívida toda, sem benefício de ordem.

O Código Civil dispõe sobre a solidariedade em seus arts. 275 a 285. O CTN torna inequívoca a ausência de benefício de ordem para os devedores solidários (art. 124, I e parágrafo único) e que, quando há solidariedade, "o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais", "a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo" e "a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais" (art. 125, I, II e III, do CTN).

O art. 124 do CTN diz que são solidariamente obrigadas "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (art. 124, I) e deixa ao legislador ordinário estabelecer outros casos de solidariedade (art. 124, II).

Têm interesse comum aqueles que figuram conjuntamente como contribuintes. É o caso, por exemplo, dos coproprietários de um imóvel relativamente ao IPTU ou à taxa de recolhimento de lixo.

A solidariedade que venha a ser estabelecida pelo legislador ordinário pressupõe que a própria condição de devedor tenha suporte legal suficiente. O art. 124, II, do CTN não autoriza o legislador a criar, a título de solidariedade, novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN.[388] Conforme ensina Misabel Derzi, a solidariedade não é "forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo".[389] O legislador ordinário também não pode determinar a solidariedade entre devedores que, por força de dispositivo constante do próprio CTN, devam responder subsidiariamente.

92. Contribuinte

O contribuinte é aquele obrigado por lei a contribuir para as despesas públicas, vertendo recursos do seu patrimônio para o erário. O fundamento jurídico direto da sua obrigação é a lei instituidora do tributo. O fundamento jurídico mediato, que permite ao legislador a instituição dos tributos, é seu **dever fundamental de pagar tributo**s. Os critérios de justiça tributária considerados são a justiça distributiva, fundada na capacidade contributiva de cada pessoa, ou a justiça comutativa, buscando de cada um o custeio da atividade estatal que lhe diz particularmente respeito, por ser divisível e específica.

Nos termos do art. 121, I, do CTN, o contribuinte guarda **relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador**. Nos tributos com fato gerador não vinculado, contribuinte é a pessoa cuja **capacidade contributiva** é objeto de tributação, ou seja, uma das pessoas que pratica o ato ou negócio jurídico ou que está na situação indicada por lei como geradora da obrigação tributária, por exemplo, o titular da receita, do lucro, da propriedade, o que vende ou adquire mercadorias, o que importa produto estrangeiro. Nos tributos com fato gerador vinculado à atividade estatal, será aquele que demanda o serviço público, que sofre o exercício do poder de polícia ou que tem o seu imóvel valorizado pela obra pública.

Não se pode, senão por lei específica (art. 150, § 6º), dispensar quem quer que seja do cumprimento das suas obrigações, apenas por dispositivo expresso é que o contribuinte poderá ser excluído da obrigação de pagar. A previsão legal de que terceiro responderá pelo pagamento do tributo não exonera, por si só, o contribuinte. Inadimplido o tributo, poderá ser chamado ao seu pagamento, salvo se a atribuição da responsabilidade tiver se dado em caráter pessoal, integralmente, com sub-rogação. Não há como afastar a obrigação do contribuinte que, por definição, é devedor do tributo, sem que tal decorra diretamente da lei. Assim é que, estabelecida a obrigação da empresa de reter o imposto de renda devido pelos seus empregados, na hipótese de tal não ocorrer, poderá o Fisco exigir o tributo tanto da empresa que deixou de reter e de recolher, como do contribuinte que não sofreu a retenção e não pagou. Não poderá, por certo, exigir do contribuinte tributo que lhe tenha sido retido, ainda que não recolhido pelo empregador. Isso porque, neste caso, o contribuinte se sujeitou à retenção por determinação legal, suportando o ônus da tributação.

93. Substituto tributário

O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo "em lugar" do contribuinte.

Esse terceiro sempre terá relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter o montante do tributo ou de exigi-lo do contribuinte. Isso porque o substituto operacionaliza o pagamento em lugar, em nome e com o dinheiro do contribuinte. É um terceiro que o legislador intercala entre o contribuinte e o fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

Cabe ao substituto tomar a iniciativa de verificar o montante devido e proceder ao seu pagamento, colaborando, assim, com a tributação. O substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não se torna contribuinte do montante que tem de recolher. É sujeito passivo, sim, mas da **relação própria de substituição**, e não da relação contributiva.

A opção do legislador por eleger um substituto tributário normalmente visa à **concentração de sujeitos**, ou seja, a que um único substituto possa responsabilizar-se pela retenção e recolhimento dos tributos devidos por inúmeros contribuintes que com ele se relacionam. Isso evita o inadimplemento pelos contribuintes e facilita a fiscalização que, em vez de ser direcionada a muitos contribuintes, concentra-se em número muito menor de substitutos. É o caso do empregador ao reter e recolher o imposto de renda dos seus empregados. Essa concentração também implica redução dos custos da arrecadação e restringe as possibilidades de inadimplemento e de sonegação.

No capítulo sobre os critérios de tributação, abordamos o instituto da substituição tributária e suas diversas modalidades, de modo que sugerimos que seja lido para melhor compreensão da figura do substituto.

94. Responsável tributário

A **atribuição da responsabilidade** a terceiro jamais será presumida ou implícita; decorrerá, necessariamente, de dispositivo do CTN ou da legislação ordinária que assim determine. A par da norma tributária que estabelece a obrigação do contribuinte, teremos, ainda, uma norma específica impondo a responsabilidade tributária a outra pessoa: "A responsabilidade tributária pressupõe **duas normas** autônomas: **a regra matriz de incidência tributária** e a **regra matriz de responsabilidade tributária**, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios".[390]

O CTN estabelece alguns casos de responsabilidade tributária e deixa ao legislador ordinário a possibilidade de estabelecer outras hipóteses específicas. Seu art. 128 é inequívoco no sentido de que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Não poderá o legislador ordinário, por certo, contrariar o disposto no CTN.[391]

Note-se que o art. 128 do CTN só permite ao legislador atribuir responsabilidade tributária a **terceiro vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação**. É imprescindível, portanto, que tenha "capacidade de colaboração", ou seja, que esteja em situação tal que enseje a prática de atos que possam facilitar ou assegurar a tributação sem que sejam para si demasiadamente trabalhosos. Isso porque o responsável tributário não integra a relação contributiva. É sujeito passivo de **obrigação própria de colaboração** com o Fisco, cumprindo deveres que facilitam a fiscalização ou que impedem o inadimplemento. Só no caso de descumprimento da sua obrigação de colaboração é que assume a posição de garante, passando, então, à posição de

responsável pela satisfação do crédito tributário. Exemplo é o caso do tabelião que tem a obrigação de exigir do comprador o comprovante de pagamento do ITBI, com o que impede que o negócio seja feito sem que esse tributo tenha sido devidamente recolhido.[392] Caso o tabelião cumpra as suas obrigações, exigindo a apresentação da guia de pagamento do imposto, seu patrimônio nada terá de suportar. Descumprindo, contudo, poderá ser obrigado a satisfazer o tributo inadimplido pelo contribuinte. Não tivesse ele nenhuma relação com o fato gerador ou com o contribuinte, sequer poderia ser colocado na posição de responsável tributário, pois não teria como interceder junto ao mesmo.

Podemos distinguir as diversas hipóteses, efeitos e objetos da relações jurídicas de responsabilidade disciplinadas pelo CTN.

- Quanto aos **pressupostos de fato** da responsabilidade, pode decorrer:
  a) da **sucessão**, seja na aquisição de imóvel, na aquisição ou remição de bens em geral, no falecimento, na fusão, transformação, incorporação ou cisão de empresa, ou na aquisição de estabelecimento comercial ou de fundo de comércio (arts. 130, 131, 132 e 133); neste caso, cuida-se de responsabilidade pelo pagamento que deveria ter sido feito no passado pelo contribuinte e não foi, restando a dívida em aberto por ocasião da sucessão, ainda que a formalização do crédito (normalmente pela lavratura de auto de infração) venha a ocorrer posteriormente (art. 129);

  b) da prática de atos de **representação** pelos pais, tutores e curadores, administradores de bens, inventariantes, síndico e comissário e os sócios de sociedades de pessoas, a que o CTN se refere como "terceiros" (art. 134);

  c) do descumprimento, pelos **tabeliães e escrivães**, do dever de zelar pelo recolhimento dos tributos quanto aos atos em que atuem (art. 134);

  d) da **prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos** pelos representantes já arrolados, pelos mandatários, prepostos e empregados, ou pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135).

  e) do **dolo ou fraude** na expedição de certidão negativa de débitos (art. 208).
- Quanto ao **objeto da obrigação do responsável**, a responsabilidade pode alcançar:
  a) os **créditos tributários**, expressão genérica que corresponde tanto à obrigação de pagar tributo como à de pagar penalidade (art. 135);

  b) os **tributos**, expressão que não se confunde com as multas, pois tributo não é sanção de ato ilícito (arts. 131, 132, 133, 134); há muitos precedentes, porém, entendendo que, mesmo alguns dispositivos do CTN referindo simplesmente "tributos", a responsabilidade alcançaria também as penalidades.[393]

  c) **créditos tributários específicos** relativos aos impostos sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, às taxas de serviços e às contribuições de melhoria referentes a tais bens (art. 130).

Note-se que o próprio CTN, no art. 3º, conceitua tributo, deixando inequívoco que não se confunde com sanção de ato ilícito. No art. 113, conceitua obrigação tributária

principal, ressaltando que abrange tanto o tributo como a penalidade pecuniária, sendo que o crédito corresponde à obrigação, como outra face de uma mesma moeda, apenas formalizado posteriormente. Sendo, os conceitos de tributo e de obrigação tributária, distintos, aquele mais restrito que este, impende que, na interpretação dos dispositivos atinentes à responsabilidade, ou seja, quando da aplicação de tais conceitos pelo mesmo CTN, sejam considerados tais conceitos na sua dimensão específica, deles decorrendo as especificidades quanto à abrangência da responsabilidade em cada uma das hipóteses.

Em determinados casos, pode-se estranhar que a **responsabilidade** seja **apenas pelos tributos**, e não pela totalidade dos créditos (tributos e multas), mas deve-se compreender que o CTN busca preservar a **pessoalidade da sanção**. Assim é que, na maioria das hipóteses de responsabilidade, refere-se à responsabilidade pelos tributos tão somente, de modo que a responsabilidade pelas infrações (obrigação de pagar as penalidades) não se transfere ao sucessor ou a outro terceiro. Ademais, na seção acerca da responsabilidade por infrações, referindo-se à responsabilidade em sentido amplo, como obrigação de pagar seja do contribuinte ou do responsável tributário, embora estabeleça, como regra, seu caráter objetivo, no sentido de que não se tenha de perquirir sobre a "intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (art. 136), arrola diversas situações (crimes ou contravenções, infrações que pressuponham dolo específico e infrações em que verificado dolo específico do representante contra o contribuinte representado) em que o caráter pessoal da responsabilidade resta estabelecido de modo inequívoco (art. 137), ou seja, em que é pessoal do agente, e não de qualquer outra pessoa.

Ainda no que diz respeito à abrangência da responsabilidade, é relevante considerar que a **responsabilidade por sucessão** alcança todos os tributos relativos ao período anterior à sucessão, aplicando-se "por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data" (art. 129).

- Quanto aos **efeitos ou** ao **grau** da responsabilidade, podemos ter:
  a) **responsabilidade subsidiária**, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável. É o caso mais típico de responsabilidade. Na falta de dispositivo em sentido contrário, presume-se a subsidiariedade. Dentre as hipóteses de responsabilidade previstas no próprio CTN, são subsidiárias as dos arts. 133, II, e 134 do CTN). O STJ também se refere à hipótese do art. 135 como se de responsabilidade subsidiária se tratasse.[394]
  b) **responsabilidade solidária**, quando tanto o contribuinte quanto o responsável respondem, sem benefício de ordem (art. 124, parágrafo único,); ademais, quando há solidariedade, "o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais", a "a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo" e "a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais", tudo nos termos do art. 125,

incisos I, II e III, do CTN. Só haverá solidariedade entre responsável e contribuinte quando a lei expressamente assim determine, conforme previsão do art. 124, I, do CTN.

c) **responsabilidade pessoal**, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte. São pessoais as responsabilidades dos arts. 130, 131, 132, 133, I, e 135 do CTN.[395]

Vale destacar, quanto a essa questão, que a legislação estrangeira costuma atribuir caráter subsidiário à maioria das hipóteses de responsabilidade tributária.[396]

95. Responsabilidade dos sucessores

A responsabilidade dos sucessores é disciplinada pelos arts. 129 a 133 do CTN. Inicia o art. 129 dizendo que se aplica a todos os créditos relativos a obrigações surgidas até a sucessão, ainda que constituídos posteriormente.

O art. 130 trata da responsabilidade dos **adquirentes de imóveis**, que alcança os créditos relativos a impostos que tenham como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse, bem como os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes ao imóvel, ou ainda os relativos a contribuições de melhoria. A responsabilidade do adquirente alcança, assim, o IPTU ou o ITR, que têm como fato gerador a propriedade, mas não o ISS relativo à construção de prédio, porque este tem como fato gerador a prestação de serviços. Dentre as taxas, alcança, por exemplo, a taxa de recolhimento de lixo. Dentre as contribuições, só a de melhoria é assumida pelo adquirente, não as contribuições previdenciárias relativas ao pagamento da mão de obra para construção do imóvel. Os créditos sub-rogam-se na pessoa do adquirente, "salvo quando conste do título a prova de sua quitação". Conforme o parágrafo único do mesmo artigo, no caso de arrematação em hasta pública, "a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço". Aliás, conforme já decidiu o STJ: "O crédito fiscal perquirido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária".[397] O arrematante tem direito à certidão negativa.[398]

O art. 131 estabelece a responsabilidade pessoal do **adquirente ou remitente** (quem realiza o resgate de dívida) pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (inciso I), do **sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro**, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada ao montante do quinhão, do legado ou da meação (inciso II) e do **espólio**, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão (inciso III).

O art. 132, por sua vez, define a responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado que resultar de **fusão, transformação ou incorporação** de outra. ou em outra, pelos tributos devidos. A **cisão**, embora não referida expressamente, "é modalidade de

mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão".[399] Também é responsável o sócio, ou seu espólio, que continue a exploração da atividade relativa pessoa jurídica extinta, ou seja, no caso de **sucessão empresarial de fato**.

A responsabilidade por sucessão também ocorre nos caos de aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, conforme o art. 133. O adquirente que continuar a respectiva exploração responde "integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade" (inciso I) ou "subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão" (inciso II). Não se dá tal responsabilidade quando a alienação ocorra em processo de falência ou em processo de recuperação judicial, desde que o adquirente não seja o próprio sócio, seus parentes, agente da empresa ou sociedade controlada, conforme os §§ 1º e 2º do art. 133.

96. Responsabilidade de terceiros, inclusive dos sócios-gerentes e administradores

Os arts. 134 e 135 estabelecem a responsabilidade de terceiros, o que, no sistema do código, diz respeito a pessoas que não são nem os próprios contribuintes, nem seus sucessores. "T**erceiros**" são os **pais, os tutores e curadores, os administradores de bens de terceiros, o inventariante, o síndico e o comissário, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício e os sócios de sociedades de pessoas**.

Esses terceiros têm **deveres próprios** de boa administração ou de fiscalização cujo cumprimento é capaz de assegurar o pagamento dos tributos devidos por seus representados ou pelas pessoas que praticaram atos perante eles. Respondem eles "nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis", conforme os diversos incisos do art. 134.

Caso descumpram seus deveres, passam a garantir o crédito tributário com seus próprios bens. Assim, por exemplo, o tabelião e o registrador que, por ocasião da lavratura de uma escritura de compra e venda ou do seu registro, deixem de exigir as guias comprobatórias do pagamento dos tributos inerentes à operação ou certidão negativa, passam a ser responsáveis pelos respectivos créditos tributários.[400]

A responsabilidade dos terceiros, nas hipóteses do art. 134, tem **caráter subsidiário**, ocorrendo "nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte".[401] Alcança os **tributos e as multas moratórias**, conforme o parágrafo único do art. 134.

Na hipótese de os terceiros referidos no art. 134 darem ensejo ao surgimento de crédito tributários ao praticarem **atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"**, sua **responsabilidade será pessoal**, ou seja, exclusiva (art. 135, I). A mesma responsabilidade é atribuída, nesses casos, aos

mandatários, prepostos e empregados (inciso II), bem como aos "**diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado" (inciso III). Este último caso, aliás, é a hipótese de responsabilidade tributária mais aplicada e discutida no direito brasileiro.

A **responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN** pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente.

Tendo em conta que se trata de **responsabilidade pessoal** decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada, já na esfera administrativa, não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro, oportunizando-se aos responsáveis o exercício do direito de defesa. Assim, verificada a responsabilidade dos diretores nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, deve ser lavrado termo apontando que foi constatada a prática de ilícitos que tem por consequência a sua responsabilização pessoal pelos tributos devidos pela empresa, dando-se aos supostos responsáveis a possibilidade de oferecerem defesa em nome próprio. Aliás, conforme afirmado pelo STF: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)".[402] A Portaria RFB 2.284/10 dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nesses casos, valendo ressaltar que deve ser oportunizado aos responsáveis contestarem tanto o débito como o vínculo e responsabilidade. É-lhes assegurada, ainda, a possibilidade de pagamento voluntário antes da inscrição em dívida ativa.[403]

Somente os "**diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado" podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com **poder de gestão**. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo.[404]

A **mera condição de sócio é insuficiente**, pois a condução da sociedade é que é relevante. Daí por que o art. 13 da Lei 8.620/93, no que estabelece a solidariedade dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada, sem qualquer condicionamento, extrapola o comando do art. 135, III, do CTN, contrariando a norma geral de direito tributário e, portanto, incorrendo em invasão à reserva de lei complementar, com ofensa ao art. 146, III, b, da CF.[405] Efetivamente, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN.[406]

Sendo a responsabilidade, assim, do diretor, gerente ou representante, e não do simples sócio sem poderes de gestão, também não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em **período anterior ou posterior a sua gestão**. Assim, sócios que não tenham tido qualquer ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes.

Situação típica de incidência do art. 135, III, do CTN é, sim, a **apropriação indébita** de contribuições e de impostos, quando a empresa retém os tributos devidos, mas os seus sócios-gerentes não cumprem a obrigação de repassar os respectivos valores aos cofres públicos.

O **mero inadimplemento de obrigação tributária é insuficiente** para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN na medida em que diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento, gerando, exclusivamente, multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica. Veja-se a **Súmula 430** do STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".[407]

A **falência** não constitui ato ilícito, não podendo, de modo algum, ser invocada pelo Fisco para justificar a incidência do art. 135, III, do CTN. Aliás, é justamente a falta do requerimento da autofalência que implica a chamada dissolução irregular, a qual, contudo, a rigor, também não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. Note-se que, ou a empresa encerra suas atividades após o pagamento de todos os seus débitos tributários, obtendo, assim, a certidão negativa indispensável à requisição de baixa, ou a encerra com débitos que não tem como saldar. Neste último caso, deverá requerer a autofalência. Muitas vezes, porém, simplesmente fecha as portas deixando credores. Mas, ainda assim, é certo que tal dissolução irregular (de fato, não de direito) não é fato gerador de tributo algum; da dissolução, propriamente, não decorre obrigação tributária nova.

A **dissolução irregular** tem sido considerada causa para o redirecionamento da execução contra o sócio gerente. Neste sentido, consolidou-se a jurisprudência do STJ, conforme se vê da **Súmula 435**: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". Importa ter em conta que "A certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes".[408] Vale destacar, ainda, que a o art. 9º, § 3º, da LC 123/06, com a redação da LC 139/11, permite a baixa da empresa de pequeno porte que se encontre sem movimento há mais de doze meses nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas. A baixa não impede posterior cobrança dos créditos tributários.

97. Responsabilidades estabelecidas pelo legislador ordinário

O art. 128 do CTN enseja ao legislador ordinário que estabeleça outras hipóteses de responsabilidade tributária além daquelas estabelecidas diretamente pelo próprio CTN. Poderá cuidar de novos casos; jamais dispor de modo diverso sobre os casos já previstos no CTN. É o que entende o STF: "O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária... bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma".[409]

Há alguns dispositivos de leis ordinárias com grande aplicação, dentre os quais o art. 30, VI, da Lei 8.212/91.

Tal dispositivo estabelece a responsabilidade solidária **do proprietário, do incorporador, do dono da obra ou condômino**, com o construtor, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

Em vez de simplesmente se referir às atividades inerentes à construção civil e de deixar ao intérprete descortinar sua amplitude, referiu-se expressamente à "construção, reforma ou acréscimo", delimitando seu âmbito de incidência. São relevantes, pois, tais definições. "Construção" implica e edificação de prédio novo, abrangendo todas as suas fases, desde as fundações até o acabamento. "Reforma" implica alteração em características do prédio, mediante modificações nas divisórias ou aberturas ou substituição de materiais com vista à melhoria na aparência ou na funcionalidade. "Acréscimo" envolve ampliação, com aumento de área. As obrigações atinentes a construções, reformas e acréscimos estão submetidas ao regime de responsabilidade solidária. Outra é a situação de serviços que possam ser enquadrados como de simples manutenção, não alcançados pela norma, como pintar novamente o imóvel que, separadamente, não constitui senão mera conservação ou manutenção.

Outro aspecto que merece relevo é que as contribuições sobre o pagamento de empregados provavelmente constituam as maiores obrigações para com a seguridade social relacionadas às obras de construção civil, mas que o dispositivo legal não restringe às mesmas a responsabilidade estabelecida, pois se refere genericamente às "obrigações para com a Seguridade Social", de modo que abrange também, por exemplo, as contribuições retidas dos empregados, bem como as contribuições sobre a remuneração de contribuintes individuais e, ainda, as retidas destes, dentre outras que digam respeito à obra.

Caberá ao proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino, quando dos pagamentos ao construtor, exigir a comprovação do recolhimento das contribuições

previdenciárias, sob pena de caracterização da sua responsabilidade solidária. Em face disso, inclusive, a lei os autoriza à retenção da respectiva importância no caso da não comprovação do recolhimento pelo construtor.

Contudo, quanto aos efeitos da solidariedade estabelecida, cabe esclarecer que não autoriza o INSS a efetuar o lançamento contra o responsável pelo simples fato de não apresentar à fiscalização, quando solicitado, as guias comprobatórias do pagamento, pelo construtor, das contribuições relativas à obra. Impõe-se que o INSS verifique se o construtor efetuou ou não os recolhimentos. De fato, não há que se confundir a causa que atrai a responsabilidade solidária do dono da obra (ausência da documentação comprobatória do pagamento pelo contribuinte) com a pendência da obrigação tributária em si. A responsabilidade solidária recai sobre obrigações que precisam ser apuradas adequadamente, junto aos empreiteiros/construtores contribuintes, de modo a se verificar a efetiva base de cálculo e a existência de pagamentos já realizados, até porque, na solidariedade, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, nos termos do art. 125, I, do CTN.[410] A análise da documentação do construtor é, assim, indispensável ao lançamento. Em existindo dívida, poderá ser exigida de um ou de outro, forte na solidariedade, sem benefício de ordem, conforme se infere do art. 124, parágrafo único, do CTN.[411]

Notas

369 "Hemos definido las prestaciones formales con aquellas que son objeto de deberes de hacer, no hacer o soportar inherentes a la gestión de los tributos. Son prestaciones instrumentales, no materiales y no pecuniarias. Y son tantas como la ley reguladora de cada tributo considere necesarias para la efectiva aplicación del mismo. Pueden catalogarse, no obstante, en algunos grandes géneros y, dentro de ellos, deslindar prestaciones especiales, concretas. Los grandes géneros son, a nuestro juicio, el deber de declarar, el de informar, el de contabilizar y conservar documentos, y el de facilitar las comprobaciones y controles administrativos." (LAGO MONTERO, José Maria. La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 104).

370 Lei 9.779/99: Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

371 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, EDcl nos EDcl no REsp 1116792/PB, ago/2012.
372 STF, Primeira Turma, rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 250.844, mai/2012.
373 DL 486/69, art. 5º.
374 A DCTF é regulamentada pela IN RFB 974/09.
375 É o caso das Lei 9.393/96, que institui o ITR, e da Lei 9.311/96, que institui a CPMF.
376 STJ, AgRgAg 763.269 e AgRgAg 747.266.
377 Não é de se admitir, como destaca JARACH, "um hiato artificioso entre el hecho imponible y la unidad de medida, o base imponible." (JARACH, D. El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 113).
378 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2012, p. 225.
379 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, REsp 1189924/MG, mai/2010.
380 REsp 956.842/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20.11.2007.
381 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, RE 586482, nov/2011; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, AgRg no AREsp 138672/MG, jun/2012.
382 "Simples se consideram os atos produzidos pela declaração de vontade de um só agente, ou de dois ou mais agentes constituídos em partes reciprocamente contrapostas. Dizem-se complexos, em sentido amplo, os atos resultantes do concurso de várias vontades paralelas." (RAO, Vicente. Ato Jurídico. 4ª ed. São Paulo: RT, 1999, p. 57).
383 "A doutrina do direito público, mais notadamente direito administrativo, costuma referir-se (a) a atos complexos e (b) a atos compostos, assim considerados aqueles atos jurídicos de direito público para cuja realização se exige a prática de

vários atos e deliberações que lhes são condicionantes. A diferença entre eles residiria na circunstância de que, no primeiro (a), o conjunto de atos e deliberações que o integram seriam praticados por órgãos integrantes de um mesmo Poder do Estado ou entidade administrativa autônoma, enquanto o segundo (b) se comporia de atos e deliberações praticados por órgãos de Poderes ou entidades diversos." (MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 159/160).

384 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319/320.

385 Diferentemente da competência tributária que é indelegável.

386 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, CC 122.713/SP, ago/2012.

387 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, AgRg no AgRg no AREsp 143631/RJ, out/2012.

388 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 562276, 2011.

389 Veja-se o ensinamento de MISABEL ABREU MACHADO DERZI em nota de atualização à obra do Ministro ALIOMAR BALEEIRO. In: Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729: "4. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo".

390 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 562276, 2011.

391 A Lei 8.620/93, que dispôs sobre a responsabilidade dos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, estabelecendo pura e simples solidariedade relativamente aos débitos junto à Seguridade Social, em sobreposição ao já disciplinado pelo art. 135 do CTN, que estabelecia requisitos mais rígidos para a responsabilização dos sócios, teve a sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Tribunal Pleno do TRF4, AI 1999.04.01.096481-9. Vide, também, do STF, o RE 562.276.

392 O art. 130 do CTN prevê que os créditos tributários relativos a impostos sobre a propriedade sub-rogam-se na pessoa do adquirente. Mas há Municípios que exigem a apresentação quitação de dívidas de IPTU como condição para expedir a guia de ITBI e, assim, viabilizar seu pagamento e a lavratura de escritura de compra e venda do imóvel. O TJSC, analisando a questão, afastou a manutenção da exigência, ressaltando, nos termos do art. 130 do CTN, que é "desnecessária a apresentação de qualquer documento do adquirente no sentido de assumir a dívida tributária pré-existente" e que o "Município possui meios próprios e legais para cobrar os débitos tributários, de modo que a exigência do pagamento do IPTU em atraso para a expedição da guia de recolhimento do ITBI referente ao mesmo imóvel fere a garantia do direito de propriedade, elencado no inciso XXII do art. 5º da CRFB" (TJSC, MAS 2010.083537-0, Rel. Des. Francisco Oliveira Neto, set/2011). Esse esclarecimento nos foi sugerido pelo Professor Edmundo Eichemberg, da Faculdade de Direito da Fundação do Ministério Público.

393 STJ, REsp 295.222 e REsp 592.007.

394 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRg no REsp 1196377, 2010; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, REsp 1091593, 2010.

395 O art. 41 da Lei 8.212/91 também estabelece caso de responsabilidade pessoal em que restam claros os seus efeitos: "Art. 41. O dirigente de órgão ou entidade da administração federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde pessoalmente pela multa aplicada por infração de dispositivos desta Lei e do seu regulamento, sendo obrigatório o respectivo desconto em folha de pagamento, mediante requisição dos órgãos competentes e a partir do primeiro pagamento que se seguir à requisição".

396 O § 219 da Abgabenordnung alemã, o art. 22º, apartado 3, da Lei Geral Tributária portuguesa e o art. 41.2 da Ley General Tributaria espanhola estabelecem o caráter subsidiário da responsabilidade, salvo determinação legal expressa em contrário.

397 STJ, Primeira Turma, Rel. p/Acórdão Ministro LUIZ FUX, REsp 819.808, 2006.

398 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 909.254, 2008.

399 STJ, Primeira turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 852.972, 2010.

400 Vejam-se, a respeito, também os arts. 48 e 49 da Lei 8.212/91.

401 "10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária." (STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, EREsp 446.955, 2008).

402 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, RE 608426 AgR, 2011.

403 Também dispõe sobre a matéria a Portaria PGFN 180/2010.
404 Conclusão tomada por maioria no Iº Encontro Nacional de Juízes Federais sobre Processo de Execução Fiscal, promovido pela AJUFE em 1999.
405 "5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social." (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 562276, 2011).
406 STJ, REsp 796.613/RS.
407 No mesmo sentido: STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, AgRg no REsp 1295391/PA, set/2013.
408 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, AgRg no REsp 1339991/BA, ago/2013.
409 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 562276, 2011.
410 CTN: Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
411 CTN: Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Capítulo XIII – Ilícito Tributário

98. Infrações à legislação tributária e penalidades

As infrações à legislação tributária consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (descumprimento de obrigações acessórias, não realização de retenções e de repasses etc.). O cometimento da infração enseja a aplicação de penalidades quando haja lei que as comine (art. 97, V, do CTN).

A penalidade mais comum em matéria tributária é a pecuniária, ou seja, a **multa** imposta nos casos de mora ou de infrações mais graves que impliquem sonegação ou, ainda, de simples descumprimento de obrigações acessórias. Trataremos das multas no próximo item. Há, também, embora mais raras, penalidades de perdimento de bens e de restrição a direitos.

A **pena de perdimento** é aplicada na hipótese de irregularidades graves na importação de bens. É que a realização de importação exige o cumprimento do rito próprio (obtenção da guia de importação, realização do contrato de câmbio etc.), pagamento dos respectivos impostos (IPI, II, ICMS, PIS-Importação, COFINS-Importação) e idoneidade da documentação que a subsidia no que diz respeito à origem, autenticidade e compatibilidade da declaração com os bens verdadeiramente internalizados. Eventual importação irregular enseja autuação e apreensão por parte da Inspetoria da Receita Federal, com subsequente aplicação da pena de perdimento, nos termos dos arts. 104/105 do Decreto-Lei 37/66, 23/27 do Decreto-Lei 1.455/76 e 675ss do Dec. 6.759/09. Entende-se, porém, que mera irregularidade formal, sem dolo e sem prejuízo ao erário, não autoriza a aplicação da pena. Na exportação, também pode haver aplicação da pena de perdimento no caso de clandestinidade e de utilização de documento falso.

Quanto às **restrições a direitos**, cabe considerar, inicialmente, que o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação da habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de "sanções políticas". Todavia, há situações específicas em que a restrição não se mostra desproporcional nem abusiva. Deve-se ter em conta que o dever de pagar tributos também tem caráter constitucional e que se caracteriza como dever fundamental.

Não há que se falar em restrição desproporcional ao exercício de direitos quando a exigência de demonstração do pagamento esteja prevista em lei e se trate de tributo devido em face da própria operação que se esteja realizando, sem prejuízo da discussão sobre o caráter confiscatório do próprio tributo. Assim é que não há impedimento à

exigência da prova do pagamento dos tributos incidentes na importação como condição ao desembaraço e liberação dos produtos.

Justifica-se, ainda, excepcionalmente, a cassação ou não renovação de registros especiais de contribuinte inadimplente contumaz, conforme reconheceu o STF na AC 1.657-6 relativamente a uma indústria de cigarros que foi impedida de funcionar por deixar de pagar, reiteradamente, o IPI. Isso porque a inadimplência contumaz implica não apenas prejuízos ao Fisco como também desequilíbrios na concorrência, mormente em setores mais sensíveis em que a tributação assume patamares muito onerosos. Os tributos constituem custos importantes da atividade produtiva, sendo impositivo que os empresários cumpram suas obrigações, sob pena de se criarem vantagens competitivas artificiais. Na oportunidade, o Min. Joaquim Barbosa ponderou que "para ser reputada inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deveria ser desproporcional".

Há, ainda, restrições de caráter geral, que não aparecem propriamente como penalidades, mas que impedem o exercício de certas prerrogativas por contribuintes em situação irregular. A participação em licitações, por exemplo, é condicionada à regularidade fiscal do interessado, o que se justifica porquanto o Poder Público não está obrigado a contratar com quem não vem cumprindo suas obrigações fiscais, constituindo, a restrição, também, um incentivo aos contribuintes que se mantêm em dia. Da mesma maneira, válida é a legislação que condiciona à regularidade fiscal o acesso a linhas de financiamento públicas. Além disso, em novembro de 2013, o STF decidiu pela constitucionalidade da admissão ao Simples Nacional apenas das empresas que ostentem regularidade fiscal. É o que se vê do RE 627.543, em que restou afirmada a constitucionalidade do art. 17, V, da LC 123/2006. Trata-se de mais uma restrição ao exercício de direitos que restou chancelada.

Quando as infrações à legislação tributária são consideradas pelo legislador penal como crimes, com a **cominação de penas privativas de liberdade**, passamos do Direito Tributário para o Direito Penal Tributário. Teremos, então, crimes de descaminho, de apropriação indébita e de sonegação, dentre outros, conforme é abordado em capítulo próprio relativo ao Direito Penal Tributário.

99. Multas

As multas são as penalidades pecuniárias impostas pelo descumprimento da legislação tributária. Todas as multas constituem respostas a um ilícito tributário, revestindo-se, portanto, de caráter sancionatório, punitivo. Configurando obrigação tributária principal, ao lado dos tributos, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, as multas também são objeto de lançamento e, até mesmo, de cobrança executiva, muitas vezes em conjunto com os tributos a que dizem respeito.

Há diversas classificações possíveis para as multas tributárias. A mais tradicional, inclusive adotada pela legislação, é a que destaca três classes de multa: moratórias, de ofício e isoladas. Vejamos:

- Classificação tradicional das multas:
  a) moratória
  b) de ofício
  c) isolada

As multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo.

Essa classificação, porém, não se reveste de rigor suficiente, porquanto utiliza critérios variados e coloca, lado a lado, gênero e espécie. Por isso, sugerimos outras classificações que entendemos possam melhor contribuir para a compreensão das multas:

- Quanto ao procedimento:
  a) automática;
  b) de ofício.
- Quanto à infração cometida:
  a) não pagamento no prazo;
  b) não pagamento mediante omissão culposa;
  c) não pagamento mediante fraude ou sonegação;
  d) descumprimento de obrigações acessórias.
- Quanto à autonomia:
  a) dependente;
  b) isolada.
- Quanto ao valor:
  a) fixa;
  b) proporcional.
- Quanto ao comportamento posterior do agente:
  a) aumentada;
  b) reduzida.

Quanto ao procedimento, as multas são devidas automaticamente ou dependem de lançamento de ofício. As multas automáticas são as consideradas devidas independentemente de lançamento, como ocorre com as moratórias. Quando o contribuinte, fora do prazo, vai preencher guia para pagamento de tributo, deve fazer incidir os juros e a multa por iniciativa própria, em cumprimento à legislação. O próprio sistema informatizado que auxilia o preenchimento de guias já acrescenta tal. Caso o contribuinte que declarou determinado débito se mantenha inadimplente, sua inscrição em dívida ativa é feita também com a multa moratória, sem a necessidade de procedimento para aplicação de tal multa e sem notificação para defesa. As multas de ofício, por sua vez, são aquelas constituídas por lançamento em que a autoridade,

verificando infração, aplica a multa, notificando o contribuinte para se defender ou pagar. Normalmente, são aplicadas de ofício as multas mais graves, em casos de omissão ou fraude, ou mesmo as multas isoladas por descumprimento de obrigação acessória.

Quanto à infração cometida, temos multas pelo atraso no pagamento, pela falta de antecipação de tributo sujeito a ajuste, pelo inadimplemento mediante omissão, pelo inadimplemento mediante fraude e por descumprimento de obrigação acessória, dentre outras. Por certo que esse rol não é exaustivo, refletindo as infrações previstas na maior parte das legislações tributárias dos diversos entes políticos.

Quanto à gravidade da infração, as multas são comuns ou qualificadas. As multas tributárias costumam ser escalonadas em percentuais graduados conforme a gravidade da infração. As decorrentes de infrações que dispensam o dolo específico, são as comuns; as decorrentes de infrações que merecem maior reprovabilidade, normalmente em razão do dolo que constitui elemento do seu pressuposto de fato, e que, portanto, são aplicadas em percentual superior, são denominadas de multas qualificadas.

Quanto à autonomia, as multas podem ser dependentes ou isoladas. Há infrações que pressupõem o não pagamento de tributo (atraso, omissão ou sonegação) e outras que independem de qualquer obrigação principal, tendo como pressuposto o descumprimento de obrigações acessórias. No primeiro caso, o lançamento e/ou a cobrança da multa costuma ser realizada juntamente com o respectivo tributo; no caso das isoladas, é lançada e cobrada apenas a multa.

Quanto ao valor, as multas são fixas ou proporcionais. Fixas são as estabelecidas em montante invariável; proporcionais, as que variam mediante a aplicação de uma alíquota sobre determinado referencial, normalmente o montante do tributo devido ou da informação omitida.

Quanto ao comportamento posterior do agente, as multas podem ser aumentadas ou reduzidas. Isso porque, por vezes, a legislação estabelece causas de aumento da multa na hipótese de o contribuinte deixar de prestar esclarecimentos ou outros elementos solicitados pela fiscalização tributária e que seriam relevantes para a verificação da infração. Noutras, reduz a multa para o contribuinte que, notificado, abre mão de impugnar ou de recorrer e procede voluntariamente ao pagamento ou ao parcelamento do débito.

No âmbito dos tributos administrados pela SRFB, incluindo as contribuições de seguridade social, substitutivas e devidas a terceiros,[412] a multa moratória é de 0,33% por dia de atraso até o limite de 20% (art. 61 da Lei 9.430/96).[413] É inaplicável o limite de 2% estabelecido pelo Código de Defesa do Consumidor, porquanto, além de haver lei específica para a matéria tributária, não se pode de modo algum qualificar o contribuinte de consumidor.[414]

Para a hipótese de falta de antecipação de tributos sujeitos a ajuste, será aplicada multa de ofício de 50% (art. 44, II, da Lei 9.430/96).[415]

Para os casos de omissão do contribuinte, a multa de ofício é de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96), percentual este que dobra para 150% nos casos de fraude, sonegação ou conluio (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96). Por definição legal, “é toda ação ou omissão

dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento." (art. 72 da Lei 4.502/64). Sonegação, também definida por lei, é "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente." (art. 71 da Lei 4.502/64). Conluio, por sua vez, "é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas", visando à fraude ou à sonegação (art. 73 da Lei 4.502/64).

A falta de colaboração do contribuinte quando chamado a esclarecer e a apresentar documentos relacionados à possível infração cometida leva ao agravamento da multa em mais 50% (art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96).

Mas também há previsão de redução das multas para a hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento ou requerer parcelamento de pronto ou após a rejeição da sua impugnação por decisão de primeira instância do processo administrativo. Essa redução varia de 50% a 20%. Será de 50% no caso pagamento ou compensação efetuados em 30 dias da notificação, de 40% no caso de o contribuinte, nesse prazo, requerer o parcelamento do débito, de 30% no caso de o pagamento ou compensação serem efetuados em 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância e de 20% se, nesse último prazo, for requerido parcelamento (art. 6º da Lei 8.218/91, com a redação da Lei 11.941/09)

Vale referir, ainda, que restou reconhecida a inconstitucionalidade de multa imposta aos contribuintes que tivessem indeferido pedido de ressarcimento de créditos ou de declaração de compensação não homologada (art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/96), tendo em conta a afronta ao direito de petição.[416]

100. Responsabilidade por infrações à legislação tributária

A responsabilidade por infrações à legislação tributária é disciplinada pelos arts. 136 a 138 do CTN.

Na sua primeira parte, o art. 136 estabelece que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável. Com isso, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. A regra geral em matéria de infrações tributárias, assim, é que a culpa é suficiente para a responsabilização do agente. A necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador. Trata-se de regra inversa a que se tem no Direito Penal, porquanto o art. 18 do Código Penal dispõe: "Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

Nessa mesma linha, RUY BARBOSA NOGUEIRA ensina: "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria da autoria,

imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária".[417] LUCIANO AMARO também pondera: "... o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independa da culpa. Ele diz que independe da 'intenção'. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção. (...) O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa".[418] E prossegue: "Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade".[419] Mas há quem vislumbre no art. 136 uma opção pela responsabilidade objetiva.[420]

Em matéria de infrações à legislação tributária não se requer, como regra, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. E a culpa é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. Essa presunção relativa pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre que agiu diligentemente. Aliás, o próprio Código afasta expressamente a imposição de penalidades, por exemplo, quando o contribuinte tenha incorrido em ilegalidade induzido por normas complementares, como regulamentos e instruções normativas (art. 100, parágrafo único, do CTN). Em recente precedente, o STJ decidiu: "tendo o contribuinte sido induzido a erro, ante o não lançamento correto pela fonte pagadora do tributo devido, fica descaracterizada sua intenção de omitir certos valores da declaração do imposto de renda, afastando-se a imposição de juros e multa ao sujeito passivo da obrigação tributária".[421] Em outro, assim concluiu: "I - Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação. II - A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual".[422]

Na sua segunda parte, o art. 136 estabelece que a responsabilidade por infrações independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Isso significa que, praticado o ato que a legislação indica como implicando infração a que comina multa, não se perquire outros aspectos atinentes à situação. ELIZABETE ROSA DE MELLO destaca: "O sucesso do agente em concluir o ato ilícito e os seus efeitos, nos termos do referido artigo, também são desprezados. É bastante que o ato do agente acarrete risco para o Erário para que aquele seja penalizado com as sanções legais".[423] Aliás, FÁBIO FANUCCHI, há muito, já ensinava: "Isso significa que a violação da lei tributária pode até não determinar prejuízo para a Fazenda e, ainda assim, ser possível se afirmar a responsabilidade pela infração".[424]

De qualquer modo, vale destacar que as normas que estabelecem penalidades podem

ter como pressuposto de fato uma infração material ou formal. Para a configuração das infrações materiais, a lei exige dano efetivo, como no caso da "falta de pagamento ou recolhimento" (art. 44, I, da Lei 9.430/96), só verificada quando ocorrido o inadimplemento que implica prejuízo concreto à Fazenda Pública. Para a configuração das infrações formais, basta o comportamento puro e simples, sendo o dano meramente potencial, cuja verificação é desnecessária para a configuração da infração, como no caso da "falta da apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora de prazo" (art. 88 da Lei 8.981/95), em que ocorrerá a infração ainda que a declaração a ser apresentada não apontasse a existência de débito. Quando a lei que impõe a penalidade não se refere aos efeitos, será desimportante perquiri-los.

O art. 137 do CTN, por sua vez, estabelece o **caráter pessoal da responsabilidade pelas infrações** que configuram também crimes ou contravenções, definidas por dolo específico ou **que envolvam dolo específico** dos representantes contra os representados (art. 137, incisos I, II e III). Conforme expusemos ao cuidarmos da responsabilidade tributária, em casos como esses, até mesmo o tributo fica a cargo exclusivo do agente, marcando a diferença entre as hipóteses e abrangência das responsabilidades do art. 134 e do 135 do CTN, embora haja séria divergência doutrinária a respeito.

101. Denúncia espontânea e exclusão da responsabilidade por infrações

A **denúncia espontânea** é um instituto jurídico tributário que tem por objetivo estimular o contribuinte infrator a tomar a iniciativa de se colocar em situação de regularidade, pagando os tributos que omitira, com juros, mas sem multa. Incentiva, portanto, o "arrependimento fiscal": "o agente desiste do proveito pecuniário que a infração poderia trazer" e cumpre sua obrigação.[425]

Restringe-se a créditos cuja existência seja desconhecida pelo Fisco e que sequer estejam sendo objeto de fiscalização, de modo que, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais viessem a ser satisfeitos. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o cumprimento da obrigação e que o contribuinte infrator, não o fazendo, resta sempre ameaçado de ser autuado com pesadas multas, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver na denúncia espontânea nenhum estímulo à inadimplência, pelo contrário.

Dispõe o CTN: "Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração".

O parágrafo único do art. 138 do CTN deixa claro que, juridicamente, para os fins do art. 138, é considerado espontâneo o pagamento realizado pelo contribuinte antes de sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário. O art. 196 do CTN, positivando o princípio documental, exige que a autoridade fiscal lavre termo de início do

procedimento. Esse termo é o marco a partir do qual não se pode mais falar em denúncia espontânea. Aliás, o § 2º do art. 7º do PAF dispõe no sentido de que o ato de início da fiscalização afasta a espontaneidade por 60 dias.

Mas há casos em que não há que se falar em início de fiscalização, pois o próprio lançamento resta desnecessário em face da formalização do crédito tributário por outro meio: a **declaração de dívida pelo contribuinte.** Com a declaração, já se tem crédito tributário formalizado e do conhecimento do fisco, estando este habilitado para a sua inscrição em dívida ativa e cobrança, de modo que o pagamento após a declaração não tem caráter espontâneo. Neste sentido, a **Súmula 360** do STJ: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Conforme entendimento do STJ, o instituto da denúncia aplica-se somente a infrações que tenham implicado o **não pagamento de tributo** devido. Diz respeito, assim, à **obrigação principal**, sendo inaplicável às infrações relativas ao descumprimento de **obrigações acessórias**.[426] Entendemos de modo diverso. Para nós, a denúncia espontânea alcança, sim, as obrigações acessórias. Isso porque o descumprimento dessas também constitui infração à legislação tributária e não há razão alguma que possa embasar satisfatoriamente a não aplicação do art. 138 do CTN às obrigações acessórias. Pelo contrário, a expressão "se for o caso", constante deste artigo, cumpre justamente este papel integrador das obrigações acessórias, deixando claro que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária implicará pagamento de tributo, pois há os simples deveres formais de fazer, não fazer ou tolerar que caracterizam obrigações acessórias.

Não basta a simples informação sobre a infração, desacompanhada do pagamento. Pelo contrário, é **requisito** indispensável à incidência do art. 138 que o contribuinte se coloque em situação regular, cumprindo suas obrigações. Para que ocorra a denúncia espontânea, com o efeito de elisão das penalidades, exige-se o **pagamento do tributo e dos juros** moratórios. Considera-se que a **correção monetária** integra o valor do tributo devido. O pagamento dos **juros** moratórios, por sua vez, está previsto no próprio caput do art. 138 como requisito para a exclusão da responsabilidade pelas infrações. Não são, pois, afastados pela denúncia espontânea. A legislação federal estabelece a obrigação de pagar os tributos atrasados acrescidos da SELIC, índice que abrange tanto correção como juros.

Não há exigência de forma especial. Como os pagamentos de tributos são efetuados através de guias em que constam, expressamente, o código da receita (qual o tributo pago), a competência, o valor principal e de juros, o simples recolhimento a destempo, desde que verificada a espontaneidade, implica a incidência do art. 138 do CTN, não se fazendo necessária comunicação especial ao Fisco.

O **pedido de parcelamento**, normalmente acompanhado do pagamento da 1ª parcela, não é considerado suficiente para ensejar a incidência do art. 138 do CTN, que pressupõe o pagamento integral do tributo e dos juros devidos. A **Súmula 208** do extinto TFR já dispunha: "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de

parcelamento, não configura denúncia espontânea".

A denúncia espontânea exclui a responsabilidade tanto pela multa moratória como pela multa de ofício. Efetivamente, o STJ firmou posição, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que "a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte".[427] A Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda acabaram por acolher essa orientação, conforme se vê da Nota Técnica Cosit nº 1/2012[428] e do Ato Declaratório PGFN nº 4/2011.[429]

Notas

412 Conforme o art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/09.

413 Lei 9.430/96: "Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento."

414 TRF4, Primeira Turma, Rel. Desa. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, AC 1998.04.01.068825-3/RS, mar/04.

415 Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07 e da MP 472/15.12.09: "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II – de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica... § 5º Aplica-se também a multa de que trata o inciso I do caput sobre: I – a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte, pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituído em razão da constatação de infração à legislação tributária; e II – o valor das deduções e compensações indevidas informadas na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física".

416 STF, Corte Especial, TRF4, Rel. p/Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, ARGINC 5007416-62.2012.404.0000, jun/2012.

417 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva: 1995, p. 106-107.

418 AMARO, Luciano da Silva. Infrações Tributárias. RDT nº 67, São Paulo: Malheiros, p. 32/33.

419 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 444-445.

420 "Ao aderir à teoria da objetividade da infração fiscal, o CTN passa a desconsiderar o elemento subjetivo do injusto, isto é, a existência ou não de culpa ou dolo." (MELLO, Elizabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. Atlas: 2013, p. 93); "O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 55/56)

421 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, AgRg no REsp 1384020/SP, set/2013.

422 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, REsp 215655/PR, set/2003.

423 MELLO, Elizabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas: 2013, p. 93.

424 FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 131.

425 MELLO, Elizabete Rosa de. Op. cit., p. 108.

426 "Multa moratória. Art. 138 do CTN. Entrega em atraso da declaração de rendimentos. 1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos

do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.” (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, AgRg no AREsp 11.340/SC, 2011).

427 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 1149022/SP, jun/2010.

428 Nota Técnica Cosit nº 1/2012: “a) não cabe a cobrança da multa de mora nas hipóteses em que ficar configurada a denúncia espontânea; [...] e) uma vez identificadas as situações caracterizadoras de denúncia espontânea, devem os delegados e inspetores da Receita Federal do Brasil rever de ofício a cobrança da multa de ofício; f) em que pese a multa de mora tenha incidência automática, fato que dispensa lançamento para a sua exigibilidade, caso hajam créditos constituídos com exigência da multa de mora ou de ofício, em situações que configurem denúncia espontânea, a autoridade julgadora, nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, subtrairá a aplicação da penalidade. MARIA DAS GRAÇAS PATROCÍNIO OLIVEIRA... ANDREA BROSE ADOLFO... ADRIANA GOMES RÊGO... CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARIA DA SILVA Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cosit Substituta.”

429 Ato Declaratório PGFN nº 4/2011: “... fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos... ‘com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional’... ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO Procuradora-Geral da Fazenda Nacional”.

Capítulo XIV – Constituição do Crédito Tributário

102. Natureza do crédito tributário

A relação obrigacional tributária, de pagar tributo ou penalidade, tem duas faces: obrigação e crédito.

Não se pode falar de uma obrigação de prestar dinheiro, senão vinculando um devedor a um credor. Quem deve pagar, deve pagar a alguém e, portanto, se há obrigação, há também o respectivo crédito.

Obrigação e crédito, portanto, sob o ponto de vista da fenomenologia de tal relação, surgem concomitantemente. São as duas faces de uma mesma moeda.

Mas, desta correspondência, não se pode tirar efeitos absolutos, pois o CTN, em seu **artigo 142**, dá à expressão "crédito tributário" sentido muito específico, pressupondo **certeza e liquidez** decorrentes da formalização do crédito tributário mediante a verificação de que o fato gerador ocorreu, a identificação do sujeito passivo e a apuração do montante devido.

Nesta acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1º), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade.

Aliás, a referência à constituição do crédito tributário pelo lançamento, no art. 142 do CTN, embora imprópria, pois o crédito surge juntamente com a obrigação, quando da ocorrência do fato gerador, bem revela a intenção do legislador de que não se possa opor o crédito tributário ao contribuinte, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes.

103. Existência, exigibilidade e exequibilidade

Com o surgimento da relação jurídico-tributária, decorrente da incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, surgem **o débito e o crédito** tributários.

Apenas quando formalizada (documentada) a sua existência e liquidez, porém, é que o CTN considera constituído o crédito e que o Fisco pode opor ao contribuinte a sua existência e dele exigir seu cumprimento. Diz-se, então, que **o crédito ganha exigibilidade**, no sentido de o Fisco poder agir perante o contribuinte exigindo-lhe o pagamento.

Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa e extrair a respectiva Certidão de Dívida Ativa, produzindo, assim, o título executivo extrajudicial que lhe dará **exequibilidade**.

104. Constituição ou formalização do crédito tributário

A constituição ou formalização do crédito tributário, ou seja, a **representação**

documental de que o crédito existe em determinado montante perante um certo contribuinte ciente da sua obrigação pode se dar de várias maneiras, não estando, de modo algum, restrita ao lançamento por parte da autoridade.

É feita pelo contribuinte, cumprindo suas obrigações acessórias de apurar e declarar os tributos devidos (e.g., declaração de rendimentos, DCTF, GFIP), **ou pelo Fisco** através da lavratura de auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito (o nome é irrelevante, importa é que se cuide de ato da autoridade através do qual tenha sido verificado que o fato gerador e a infração ocorreram, calculado o tributo e a penalidade e notificado o contribuinte para pagar). Até mesmo por ato Judicial, nas ações trabalhistas, é formalizado o crédito relativo a contribuições previdenciárias.

O CTN não regula a constituição ou formalização do crédito através de declaração ou de confissão do contribuinte, tampouco aquela realizada nas ações trabalhistas. Trata, apenas e exclusivamente, da constituição do crédito tributário através de ato da autoridade em seu art. 142, ou seja, por lançamento.

Isso poderia levar ao entendimento equivocado de que, dispondo o CTN sobre as normas gerais de Direito Tributário em nível de lei complementar e disciplinando apenas o lançamento de ofício, fosse esta a única modalidade de formalização do crédito tributário, de modo que as outras seriam inválidas, irregulares, sem sustentação.

Em verdade, o lançamento de ofício, relativamente aos tributos para os quais a lei prevê a obrigação do contribuinte de apurar e pagar, assume caráter tão somente supletivo. **Age o Fisco quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente**, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco. Quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g., para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte.

Ou seja, embora o CTN diga da constituição do crédito tributário pelo lançamento realizado de ofício pela autoridade, há situações em que tal lançamento não se faz necessário, porque já foi definida a certeza e liquidez do crédito tributário em documento produzido pelo próprio contribuinte.

Cabe reforçar que o ato do contribuinte não deve ser denominado de “lançamento”. Lançamento, por força do art. 142 do CTN, é ato privativo da autoridade. O ato do contribuinte, isto sim, faz as vezes do lançamento, dispensando-o, na medida em que já documenta a existência e liquidez do crédito tributário e revela a inequívoca ciência quanto à obrigação respectiva.

105. Declarações do contribuinte e outras confissões de débito

A quase totalidade dos tributos é sujeita a lançamento por homologação, ou seja, a lei

determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, restando à Administração Tributária a fiscalização da atividade do contribuinte. Poderá com ela concordar, homologando-a expressa ou tacitamente, ou dela discordar, lançando de ofício eventual diferença, ainda devida.

Quando o contribuinte preenche guia DARF e efetua o **pagamento do tributo**, ou quando preenche **guia de depósito** administrativo ou judicial, buscando a suspensão da exigibilidade do tributo, está a formalizar a existência, certeza e liquidez do crédito, indicando o tributo, a competência e o valor. Nestes casos, é desnecessário que haja lançamento de ofício quanto ao valor pago ou depositado, não se falando, pois, em decadência relativamente a tais valores.[430]

Normalmente, atreladas à obrigação do contribuinte de apurar e pagar os tributos, estão **obrigações acessórias de declarar ao Fisco o montante apurado**, o valor dos pagamentos feitos e as compensações realizadas.

Tais declarações, resultantes de apuração, pelo próprio contribuinte, do montante por ele devido, implicam reconhecimento do débito, com inequívoca ciência da respectiva obrigação de pagar. São elas: a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), a Guia de Apuração e Informação do ICMS (GIA), a Declaração de Ajuste do IR ou qualquer outro documento em que conste o reconhecimento do débito.

Assim, formalizada pelo próprio contribuinte a existência da sua obrigação e do correspondente crédito do fisco, resta suprida a necessidade de a autoridade verificar a ocorrência do fato gerador, indicar o sujeito passivo, calcular o montante devido e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento. Toda essa atividade torna-se despicienda. **O lançamento de ofício resta desnecessário**.[431]

Declarado o débito, portanto, resta formalizada a existência e a liquidez do correspondente crédito.

O DL 2.124/84 dispõe justamente no sentido de que **o documento do contribuinte** que, em cumprimento a obrigação acessória, comunica a existência de crédito tributário, **constitui confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito, **ensejando**, no caso de inadimplemento, **a inscrição direta em Dívida Ativa**, com juros e multa moratória, para efeito de cobrança executiva.[432]

Aliás, declarado o débito pelo contribuinte, sequer é permitido ao Fisco proceder ao lançamento de ofício.[433] Este, quando efetuado, ocorre com aplicação de multa de ofício em percentual superior à de mora, por pressupor omissão do contribuinte em dar ao Fisco o conhecimento quanto à ocorrência ou dimensão do fato gerador e do correspondente crédito tributário. Declarado o débito, a inadimplência só dá ensejo à **cobrança do tributo com multa moratória e juros**.

Os §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 10.833/03, que cuida da **Declaração de Compensação**, documento através do qual o contribuinte aponta um crédito do contribuinte contra o Fisco e um débito perante o mesmo, procedendo à compensação entre ambos, dispõem no sentido de que constitui confissão de dívida,[434] de modo que, não homologada a compensação, o crédito tributário é diretamente inscrito

em dívida ativa.

O art. 12 da Lei 10.522/02, com a redação da Lei 11.941/09, por sua vez, é expresso no sentido de que se considera o pedido de parcelamento como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito.

A jurisprudência é pacífica no sentido de que as declarações pelas quais o contribuinte reconhece a existência de débitos tributários cumprem o papel de formalização da existência do respectivo crédito,[435] com todos os efeitos daí decorrentes. Veja-se a **Súmula 436** do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". Esse entendimento vem sendo aplicado reiteradamente: "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo ser realizada a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo".[436]

Declarado o débito e vencido, o contribuinte não mais ostenta situação de regularidade, não tendo direito à **certidão negativa de débito**. Declarado o débito, pode o Fisco inscrever o crédito em dívida ativa com suporte direto na declaração, independentemente de lançamento.[437] Não há que se falar, no caso, na necessidade de notificação ou de oportunidade de defesa, porquanto a formalização se deu pelo próprio contribuinte.[438] Declarado o débito e verificado o inadimplemento, inicia-se de pronto o **prazo prescricional** para a cobrança do valor respectivo.[439]

A **retificação** da declaração é viável, desde que anterior à cobrança, por analogia ao art. 147 do CTN. Posteriormente, a retificação dependerá da demonstração de que a declaração tenha se dado por erro ou sob coação, tal como se exige para a anulação de qualquer ato jurídico.

A declaração em cumprimento de obrigação acessória ou a confissão para fins de parcelamento, não impedem a **discussão em juízo** acerca da existência do crédito, fundada, por exemplo, em inconstitucionalidade, não incidência ou isenção.

As eventuais **cláusulas de irretroatividade, irretratabilidade ou renúncia a direito** constantes de parcelamentos tributários não podem obstar o acesso ao Judiciário, sob pena de inconstitucionalidade.

106. Lançamentos de ofício, por declaração e por homologação

O lançamento é, como diz o art. 142 do CTN, ato privativo da autoridade fiscal. Isso porque é o modo de formalização do crédito tributário que é feito independentemente do reconhecimento do débito pelo contribuinte e mesmo contrariamente ao entendimento deste.

O CTN, repercutindo tal exclusividade, refere que o lançamento pode se dar de três modos: mediante declaração, por homologação ou de ofício.

No **lançamento por declaração**, o contribuinte fornece ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco. A declaração diz respeito a fatos necessários à

apuração, pelo Fisco, do crédito tributário. O contribuinte, nestes casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago.

No **lançamento por homologação**, é o contribuinte quem apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente chancelar tal apuração quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita. Nenhum ato do Fisco, portanto, se faz necessário para que o crédito tributário reste consolidado como sendo aquele reconhecido e pago pelo contribuinte. Por isso, aliás, boa parte da doutrina considera o lançamento por homologação como um autolançamento pelo contribuinte.

O simples decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador tem efeito homologatório, impedindo, a contrario sensu, que o Fisco proceda a lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada. O prazo, portanto, não é propriamente para a homologação, pois esta ocorrerá de qualquer modo, ainda que tacitamente. O prazo é, sim, para que o Fisco proceda ao lançamento de ofício de eventual diferença.

O **lançamento de ofício**, por sua vez, é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco quando a lei assim o determine ou quando o tributo seja submetido por lei a uma das modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido. Neste caso, o lançamento de ofício terá caráter supletivo, será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário.

O lançamento segue o **princípio documental**. Sua forma dependerá do regime de lançamento do tributo e das circunstâncias nas quais é apurado. Certo é que estará documentado e que seu instrumento terá de conter os elementos indispensáveis à identificação inequívoca da obrigação surgida. Os atos de lançamento costumam ser designados por Auto de Lançamento, quando relacionados a tributos sujeitos a lançamento de ofício, ou por Auto de Infração (AI), quando relacionados a tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte descumpriu suas obrigações. Há o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), designando o lançamento de tributo e multa, e o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA), designando o lançamento de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória tão somente.

Do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos os **elementos**, fazendo-se necessária, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente Sendo, o lançamento, o ato através do qual a autoridade identifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica a penalidade cabível,[440] nos termos da redação do art. 142 do CTN. O art. 10 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal) especifica o conteúdo do auto de infração: qualificação do autuado, local, data e hora da lavratura, descrição do fato, disposição legal infringida e a penalidade aplicável, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, assinatura do autuante e a indicação de

seu cargo ou função e o número de matrícula.

Muitas vezes, o documento de lançamento (Auto de Lançamento, Auto de Infração etc.) não é detalhado, mas se faz acompanhar de um relatório fiscal de lançamento que o integra, contendo todos os dados necessários à perfeita compreensão das causas de fato e de direito, do período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte, sendo que inexistirá vício de forma.

A **notificação** ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia.[441] Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte – que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal – e oponível a ele – que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei, sendo que para esta o Min. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que "Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência [...]".

A notificação, conforme previsão do art. 23 do Dec. 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), pode ser efetuada pessoalmente, por via postal ou por meio eletrônico, indistintamente.[442]

A notificação postal considera-se realizada mediante a prova do recebimento no domicílio do contribuinte (AR), ainda que a assinatura não seja do próprio sujeito passivo.[443] Tratando-se de IPTU, contudo, foi editada a **Súmula 397**: "O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço".

Quando resultarem improfícuos os meios anteriores, caberá a notificação por edital. O § 1º do art. 23 do Dec. 70.235/72 também admite a notificação por edital quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal.

Para que a notificação seja válida, é imprescindível que notificação indique o prazo para defesa, ou seja, o prazo de que dispõe o contribuinte para apresentar impugnação ao lançamento.[444]

107. Lançamento por arbitramento ou aferição indireta

O lançamento deve ser realizado mediante a verificação concreta da ocorrência do fato gerador e do cálculo do tributo considerando sua base de cálculo própria. Contudo, nem sempre isso é possível. Há casos em que a autoridade, embora verificando que o fato gerador ocorreu, não dispõe de elementos suficientes para a apuração da base de cálculo com exatidão em face da ausência ou inidoneidade da documentação respectiva, tendo de recorrer ao arbitramento ou aferição indireta. Denomina-se lançamento por arbitramento, pois, o realizado mediante **apuração da base de cálculo mediante elementos indiciários ou presunções legais**.

O art. 148 do CTN autoriza essa prática, dispondo: "Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará

aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

Note-se que o lançamento por arbitramento ou aferição indireta é **excepcional e subsidiário**. Só se justifica quando da **impossibilidade de apuração da base de cálculo real**. Já decidiu o STJ: "O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponível, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa".[445]

Vale frisar, por fim, que o lançamento por arbitramento não constitui sanção,[446] mas **método substitutivo** para apuração do montante devido, não podendo basear-se em elementos destoantes da realidade, ficando, sempre, sujeito à impugnação por parte do contribuinte.

108. Liquidação no processo trabalhista

A Justiça do Trabalho, nos termos do art. 114, § 3º, da CF, tem competência para executar, de ofício, as contribuições devidas pela empresa sobre os valores a que for condenada a pagar ao trabalhador, decorrentes das sentenças que proferir. A matéria é regulada pela Lei 10.035/00, que acresceu ao art. 879 da CLT o § 1º-A no sentido de que a "liquidação abrangerá, também, o cálculo das contribuições previdenciárias devidas".

Com isso, criou-se nova modalidade de formalização do crédito relativo a tais contribuições previdenciárias, o que já tem resultado no indeferimento de certidão negativa ainda que inexista lançamento ou declaração do contribuinte, desde que os débitos estejam formalizados nos autos de reclamatória trabalhista, conforme já decidiu o STJ.[447]

Notas

430 STJ: EDcl no REsp 736.918/RS, EREsp 767.328-RS, REsp 804.415/RS.
431 STJ, REsp 542975/SC.

432 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg no REsp 1398316/PE, out/2013.

433 MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por Homologação e Decadência. RDDT n. 131, ago/06.
434 Parecer PGFN/CDA/CAT 1499/05. RFDT n. 19, jan-fev/06.
435 STJ, REsp 542975/SC.

436 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 1195286/SP, set/2013.

437 STF, AgRegAg 144.609; STJ, AgREsp 433.971; STJ, REsp 223.849.
438 STJ, REsp 236.054/SP.
439 STJ, EDREsp 720.612.
440 O art. 142 do CTN fala em "propor a aplicação da penalidade cabível". Mas tal dispositivo não teve regulamentação adequada em termos procedimentais. A proposição da penalidade deveria ensejar oitiva prévia do infrator para, somente então, ensejar a aplicação da penalidade pela autoridade. O que se tem, contudo, é a aplicação da penalidade no ato de

lançamento do tributo.
441 STJ, REsp 738.205/PR; REsp 594395/MT.
442 STJ, REsp 380.368/RS
443 STJ, REsp 754.210.

444 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, AgRg no REsp 1327177/RS, set/2013.

445 STJ, RMS 26.964/GO.
446 "A aferição indireta ou arbitramento da base imponível do tributo é instrumento de tributação indiciária, ou seja, que torna possível ao Fisco a determinação e quantificação do fato tributário com base em indícios de sua ocorrência e dimensão, através da avaliação qualitativa e quantitativa de elementos extra-contábeis. Não tem a aferição indireta ou arbitramento natureza de sanção ou penalidade, apesar de ensejar, muitas vezes, situação tributária mais gravosa para o contribuinte. Em realidade, esse maior gravame eventual é mero aspecto acidental de sua conformação, que, por visar salvaguardar o crédito tributário, impõem critérios de quantificação bastante estritos do fato tributário com base em opção de seu máximo dimensionamento. Em relação às irregularidades na escrituração contábil, a aferição indireta ou arbitramento, com a desclassificação ou desconsideração da contabilidade do contribuinte, só se legitima quando essa se mostra absolutamente imprestável para a finalidade a que direcionada sob o ponto de vista fiscal (comprovação confiável dos eventos tributáveis ocorridos). Essa limitação de sua utilização decorre exatamente de sua natureza não sancionatória, pois a aplicação de penalidade em relação ao descumprimento da obrigação tributária acessória de manutenção regular da escrita contábil deve ser efetivada através de multa adequada à natureza da infração e não pela desclassificação ou desconsideração daquela. O seu uso limita-se, enquanto medida extrema, à hipótese de imprestabilidade da escrita contábil e, conseqüentemente, impossibilidade de sua aceitação como base de avaliação do fato tributário, o que ocorre nos casos em que a contabilidade é mera ficção documental, a qual não apresenta resultados reais ou impossibilita o seu restabelecimento a partir dos eventos registrados, sendo constituída de documentação inidônea e de lançamentos dissimuladores das corretas mutações financeiras do contribuinte. As irregularidades formais ou materiais perfeitamente identificáveis e passíveis de serem sanadas, corrigidas ou retificadas com a adição ou exclusão de elementos quantitativos ao dimensionamento do fato tributário e sem a necessidade de que a escrita contábil seja refeita afastam a possibilidade de desclassificação dessa e aferição indireta ou arbitramento da base imponível.Se o Fisco pode, sem fazer uso da desclassificação ou desconsideração da escrituração contábil e, conseqüentemente, aferição indireta ou arbitramento, dimensionar o seu crédito tributário com base nos elementos contábeis existentes, cuja confiabilidade não restou infirmada por decisão motivada, e na correção das conseqüências quantitativas das irregularidades praticadas pelo contribuinte, deve ele, por evidente, seguir essa última forma de atuação, que não traz qualquer prejuízo à sua função arrecadatória e que, além disso, melhor se coaduna com a submissão de sua atividade ao princípio da legalidade." (excerto de sentença do Juiz Emiliano Zapata de Miranda Leitão nos autos dos Embargos à Execução Fiscal 2001.72.01.001723-8, em tramitação na 1ª Vara Federal de Joinville, em dez/02).
447 STJ, REsp. 852.968/DF.

Capítulo XV – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

109. Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O art. 151 do CTN regula a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Arrola hipóteses em que o Fisco fica impedido de exigir a sua satisfação e, mesmo, de tomar qualquer medida com vista a constranger o contribuinte ao pagamento:

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento."

Se relermos com atenção essas hipóteses suspensivas estabelecidas pelo art. 151, veremos que podem ser assim sintetizadas: a) **foi dado prazo para pagamento** do tributo ou penalidade, seja por força de moratória ou de parcelamento concedido ao contribuinte (incisos I e VI); b) **há incerteza quanto à existência do crédito**, colocado em dúvida por impugnação, manifestação de inconformidade ou recurso ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa, ou suspenso por decisão judicial que tenha reconhecido a relevância ou verossimilhança dos argumentos do sujeito passivo em ação por este ajuizada (incisos III, IV e V); ou c) **o crédito está garantido** por depósito em dinheiro (inciso II).

O oferecimento de caução através de ação cautelar não é caso de suspensão da exigibilidade, mas de garantia antecipada equiparada à penhora. Tanto não suspende a exigibilidade que não impede, antes requer e prepara, a execução. Assim, sequer poderia estar arrolado no art. 151 como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. De qualquer modo, a caução, como antecipação de penhora, enseja ao sujeito passivo que obtenha certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, neste ponto tendo efeito semelhante ao da pura e simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

110. Moratória e parcelamento

Moratória (art. 151, I) é prorrogação do prazo de vencimento do tributo. O **parcelamento** é espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo.

Há quem distinga parcelamento, de um lado, de moratória, de outro, entendendo que aquele pressupõe dívida vencida, abrangendo multa e juros, e que esta se dá antes do vencimento. O entendimento predominante, contudo, é no sentido de que a moratória é prorrogação do prazo para pagamento, com ou sem parcelamento.

O parcelamento constitui causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, V, do CTN) disciplinada, especialmente, pelo art. 155-A do CTN, aplicando-se, subsidiariamente, as disposições comuns relativas à moratória, conforme expressamente determina o § 2º do mesmo artigo.

O art. 155-A dispõe no sentido de que o "parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em **lei específica**", o que nos leva à conclusão de que, de um lado, o contribuinte não tem direito a pleitear parcelamento em forma e com características diversas daquelas previstas em lei e, de outro, que o Fisco não pode exigir senão o cumprimento das condições nela previstas, de modo que não podem ser estabelecidos requisitos adicionais por atos normativos. Ademais, é descabida a delegação à autoridade fiscal para que decida discricionariamente sobre a concessão do benefício.

Ao referir-se à "lei específica", o art. 155-A reforça que não tem cabimento a pretensão de conjugação dos dispositivos de diversas leis para a obtenção de parcelamento mais benéfico ou mediante requisitos menos rígidos. Tal **combinação de regimes** alteraria os benefícios concedidos, implicando a criação de uma nova espécie de parcelamento não autorizada pelo legislador.

Via de regra, os parcelamentos são concedidos mediante **confissão dos débitos** e **pagamento da primeira parcela** ou de 10% do débito em caso de reparcelamento e de 20% no caso de reparcelamento de débito que já conte com historio de anterior reparcelamento, com prazo total de sessenta meses, conforme os arts. 10, 11 e 14-A da Lei 10.522/02, com a redação das Leis 10.637/02 e 11.941/09.

Considera-se o pedido de parcelamento como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito, nos termos do art. 12 da mesma Lei 10.522/02, com a redação da Lei 11.941/09. Ocorrido inadimplemento, o montante confessado poderá, deduzidas as parcelas pagas, ser inscrito em dívida ativa e executado.

A confissão não impede a **discussão do débito em juízo**, questionando a validade da lei instituidora do tributo ou cominadora da penalidade ou sua aplicabilidade ao caso. Isso porque a obrigação tributária decorre da lei, e não da vontade das partes.

As **cláusulas legais de irrevogabilidade e de irretratabilidade** devem ser lidas em favor do contribuinte, no sentido de que não pode o Fisco, salvo na hipótese de ausência de requisito exigido por lei ou de descumprimento das prestações assumidas, desconstituir unilateralmente o parcelamento. Quanto à exigência ou efeito de renúncia a direito, por sua vez, constitui constrangimento inconstitucional, porquanto procura obstar acesso ao Judiciário no que diz respeito a relação jurídica que tem como fonte exclusiva a lei, e não a vontade das partes. Até mesmo nas relações privadas é do interesse público o seu equilíbrio, a ausência de abusividade, tanto que há inúmeras normas de ordem pública que condicionam a validade dos contratos. Em matéria tributária, em que o Fisco

pratica atos revestidos de autoexecutoriedade, constitui o seu próprio crédito e produz o título executivo, com mais razão ainda faz-se necessário atentar para a necessidade de resguardo do equilíbrio nas relações, reconhecendo, também nesta seara, a invalidade dos eventuais abusos, como as cláusulas que exigem do contribuinte que abra mão do direito constitucional de acesso ao Judiciário.

A **desistência de ações e a renúncia a direito** não podem ser consideradas, de ofício, pelo Judiciário, como meros efeitos legais da adesão a parcelamento que as exija. Dependem de manifestação da parte nos autos mediante procurador com poderes especiais.

O parcelamento, salva disposição em contrário, não implica exclusão de **juros e de multas** (art. 155-A, § 1º). Mas, não raramente, o legislador concede parcelamentos com prazo mais dilatado ou até sem prazo fixo, vinculando o valor da prestação à receita bruta da empresa, anistiando total ou parcialmente as multas e excluindo total ou parcialmente os juros, de modo a viabilizar a regularização fiscal das empresas e aumentar a arrecadação. Assim é que sobreveio o REFIS (Lei 9.964/00), PAES (Lei 10.684/03), o PAEX (MP 303/06) e o Parcelamento da Crise (Lei 11.941/09), esse último com reabertura de prazo para adesão até 31 de dezembro de 2013 pela Lei 12.865/2013.

Embora no parcelamento comum não seja admitida a inclusão de débitos relativos a **contribuições retidas** dos empregados, objeto de apropriação indébita (quando a empresa retém do contribuinte, mas não recolhe aos cofres públicos), nos termos do art. 7º da Lei 10.666/03,[448] alguns dos parcelamentos especiais têm permitido tal prática, como ocorreu no REFIS e, mais recentemente, no Parcelamento da Crise, forte no art. 1º, § 2º, III, da Lei 11.941/09.

111. Impugnação e recurso administrativos

Também suspendem a exigibilidade do crédito tributário as **impugnações** e os **recursos administrativos**, mas apenas quando tempestivos. A "apresentação de defesa administrativa intempestiva não enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tampouco a suspensão do prazo prescricional".[449]

Estando a exigência fiscal pendente de revisão em qualquer das instâncias administrativas, forte em impugnação ou recurso do contribuinte oportunamente apresentado, o crédito fica com a sua exigibilidade suspensa por força do art. 151, III, do CTN. Cuida-se de um efeito automático da defesa tempestiva apresentada no âmbito do processo administrativo fiscal contra exigência de tributo por parte da Administração, exigência esta que pode decorrer de **lançamento** constitutivo de crédito tributário ou da **não homologação de compensação** que deixe em aberto o crédito que o contribuinte pretendia extinguir. Cabe destacar que o exercício do direito do contribuinte de se defender na esfera administrativa mediante impugnações e recursos independe do oferecimento de garantias. O STF consolidou, na sua **Súmula Vinculante 21**, entendimento no sentido de que: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo". Também o STJ editou a **Súmula 373**: "É ilegítima a exigência de depósito prévio para

admissibilidade de recurso administrativo".

Quanto às defesas relacionadas à glosa feita pelo Fisco às compensações realizadas pelo contribuinte, cabe uma distinção. O § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, acrescido pela Lei 10.833/03, é claro no sentido de que a não homologação da compensação dos tributos federais a que se aplica enseja **manifestação de inconformidade** pelo contribuinte com o efeito suspensivo do art. 151, III, do CTN. Mas tal não ocorre relativamente às compensações que sejam consideradas como não declaradas, conforme o § 12 do mesmo artigo, acrescido pela Lei 11.051/04. Neste último caso, trata-se de compensações expressamente proibidas por lei (por exemplo: com títulos públicos e com créditos de terceiros), não se permitindo que o contribuinte obtenha o efeito suspensivo mediante simples manejo formal de compensação que, de antemão, seja sabidamente descabida.

No regime do art. 66 da Lei 8.383/91, aplicável às contribuições previdenciárias e a terceiros, a suspensão da exigibilidade se dá por aplicação direta do art. 151, III, do CTN, pois a lei ordinária não disciplina o modo pelo qual poderá o contribuinte defender-se, tampouco seus efeitos.

As **consultas**, no âmbito da SRF, são reguladas pelos arts. 48 a 50 da Lei 9.430/96, mas não podem ser enquadrados dentre "as reclamações e os recursos", pois não têm natureza ofensiva. Veja-se o Dec. 70.235/72: "Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolançado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos".

O **prazo para que o Fisco se manifeste em processos administrativos** relativos a pedidos de ressarcimento e para que decida acerca de impugnações ou recursos interpostos pelo contribuinte é de 360 dias, conforme a Lei 11.457, de 16 de março de 2007: "Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte". Até o advento da Lei 11.457/07, não havia prazo específico para o Fisco se manifestar. Aplicava-se, então, por analogia, a Lei 9.784/99, que cuida do processo administrativo em geral, cujo art. 49 prevê que: "Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada". Pode-se, ainda, hoje, discutir sobre a aplicabilidade do novo prazo, pois o art. 24 da Lei 11.457 está inserido em capítulo que cuida da Procuradoria da Fazenda Nacional. Contudo, ainda que se considere tal aspecto, de qualquer maneira é regra preferencial para aplicação por analogia, pois mais afeiçoada à hipótese.

112. Liminares e antecipações de tutela

A existência de **ação judicial** não tem, por si só, efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário. Ademais, o ajuizamento de ação judicial discutindo a matéria objeto do processo administrativo "importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".[450] Assim, com o ajuizamento, já não mais se poderá falar em impugnação ou recurso administrativo suspensivo da

exigibilidade e não se terá qualquer efeito automático nesse sentido.

Somente as **decisões liminares, medidas cautelares ou antecipações de tutela** que impeçam a exigência do tributo é que terão efeito suspensivo da exigibilidade (art. 151, IV e V, do CTN).

Em quaisquer ações, é possível a obtenção de medida suspensiva da exigibilidade de tributo que se mostre indevido. Nenhum óbice há à tutela imediata em matéria tributária para fins de obstar a exigibilidade de crédito tributário. Para tanto, basta que o Juiz verifique a presença dos requisitos para tanto. No mandado de segurança, terá como referência para a análise dos pedidos de liminar o art. 7º, inc. III, da Lei 12.016/09; na ação cautelar, a concessão de medida é regida pelo art. 798 do CPC; em outras ações, a antecipação de tutela depende do preenchimento dos requisitos do art. 273 do CPC.

Os requisitos são muito semelhantes em todas essas ações. Exige-se forte fundamento de direito, fumus boni iuris ou verossimilhança, de um lado, e o risco de ineficácia da medida ou de dano irreversível, de outro. Isso sem falar na necessidade de elementos consistentes quanto aos fatos alegados.

O requisito de risco, perigo ou irreversibilidade é equivalente para ambas as partes, consistindo em perder ou não obter a disponibilidade dos recursos correspondentes ao tributo discutido, de modo que acaba tendo menor importância. Convencendo-se, o Juiz, da existência de relevante fundamento de direito, deve conceder a medida liminar. Não havendo relevante fundamento, a indefere.

Conforme a nova Lei do Mandado de Segurança (Lei 12.016/09), o Juiz, ao despachar a inicial, ordenará "que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida" (art. 7º, III). Embora o dispositivo ainda refira que é facultado ao juiz exigir caução, fiança ou depósito, não se costuma impor tais contracautelas em matéria tributária. Isso porque a suspensão da exigibilidade de um tributo é sempre reversível.

A Lei 12.016/09 deixa claro que "Os efeitos da medida liminar, salvo se revogada ou cassada, persistirão até a prolação da sentença" (art. 7º, § 3º).

Deve-se atentar, ainda, para a proibição de concessão de liminar "que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior" (art. 7º, § 2º). A proibição quanto à compensação põe em lei orientação já consolidada na **Súmula 212** do STJ: "A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória". Tais proibições se estendem à tutela antecipada (art. 7º, § 5º) e, por certo, também à medida cautelar (ubi aedem ratio ibi idem jus).

Indeferida a liminar, medida cautelar ou antecipação de tutela, restará ao contribuinte, ainda, a possibilidade de efetuar o depósito do montante do tributo para obter a suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, II, do CTN).

113. Depósito do montante integral do crédito tributário

Em face da garantia de que nenhuma lesão ou ameaça de lesão será excluída da apreciação do Judiciário, não pode o legislador condicionar o exercício do **direito de ação** ao depósito do tributo discutido. Este entendimento é pacífico e foi construído a partir da censura feita ao art. 38 da LEF.[451] O depósito constitui, sim, imperativo do **interesse do próprio contribuinte** quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Através do depósito, obtém, automaticamente, **proteção** contra o indeferimento de certidão de regularidade fiscal, inscrição no CADIN e ajuizamento de Execução Fiscal, não dependendo, para tanto, da concessão de liminar.

Constitui **direito subjetivo** seu optar por efetuar o depósito do montante integral que lhe está sendo exigido e, assim, obter a suspensão da exigibilidade do tributo enquanto o discute administrativa ou judicialmente. Nos casos de **substituição tributária**, em que o substituto tributário tem a obrigação de reter e recolher o tributo supostamente devido (e.g., IRRF), terá o contribuinte de obter decisão judicial que determine ao substituto tributário que coloque à disposição do Juízo o montante do tributo em vez de recolher aos cofres públicos. Isso porque, no caso de substituição tributária, há toda uma sistemática de tributação que não está sob livre disposição do contribuinte. Nesses casos, inexiste direito subjetivo ao depósito, podendo ele ser determinado pelo Juiz, entretanto, a pedido da parte, mediante verificação da existência de forte fundamento de direito a amparar a tese do contribuinte quanto a ser indevido o tributo.

O direito ao depósito independe da modalidade de lançamento a que esteja sujeito o tributo, aplicando-se, também, aos que devem ser recolhidos no regime de lançamento por homologação.

Para que tenha o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o depósito tem de ser em dinheiro e corresponder àquilo que o Fisco exige do contribuinte, ou seja, tem de ser suficiente para garantir o crédito tributário, acautelando os interesses da Fazenda Pública. Neste sentido, dispõe a **Súmula 112** do STJ: "O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for **integral e em dinheiro**". O entendimento ainda predominante é no sentido da insuficiência o depósito mensal das prestações atinentes a **parcelamento** obtido pelo contribuinte. A **integralidade** do depósito verifica-se na data da sua realização. Efetuado, restam afastados os **efeitos da mora** relativamente ao montante depositado, de modo que não poderão ser cobrados juros e multa sobre o montante depositado tempestivamente. De qualquer modo, os depósitos, no âmbito federal, recebem atualização pela SELIC.

Os depósitos judiciais relativos à discussão de tributos perante a Justiça Federal devem ser feitos na **Caixa Econômica Federal**, e não em outra instituição financeira (art. 1º da Lei 9.703/98).

Efetuado o depósito, fica ele cumprindo **função de garantia** do pagamento do tributo, com destino vinculado à decisão final, após o seu **trânsito em julgado**. Note-se que, com o depósito, o próprio contribuinte formaliza a existência do crédito e, já tendo o contribuinte apurado o montante devido e o afetado ao resultado da demanda mediante o depósito, não há que se exigir lançamento, salvo para a constituição de eventual diferença por montante superior ao que foi depositado. Não haverá que se falar em

decadência, pois, quanto ao montante depositado.

O depósito é feito, por iniciativa do contribuinte, mediante simples preenchimento e pagamento de **guia própria**, diretamente na CEF, indicando o número do processo e que está sendo discutido o tributo. Independe, até mesmo, de requerimento ao Juiz.

114. Efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por quaisquer das hipóteses do art. 151 do CTN, impede que o Fisco cobre o respectivo montante do contribuinte e que o considere como simples inadimplente.

Algumas causas suspensivas podem ocorrer **antes mesmo da formalização do crédito tributário**. Exemplo é a liminar em mandado de segurança preventivo ajuizado pelo contribuinte, que determina ao Fisco que se abstenha de exigir determinado tributo cujo vencimento está por ocorrer e que, portanto, ainda não foi sequer objeto de lançamento ou de declaração do contribuinte. Em casos como esse, o que ocorre, a rigor, não é a suspensão da exigibilidade do crédito, pois ainda não há crédito exigível. O efeito será de **obstar a exigibilidade do crédito que venha a ser constituído**. Aliás, é importante saber que a ocorrência das hipóteses previstas no art. 151 **não impede o lançamento nem interfere no prazo decadencial** que continua a correr normalmente. Mas, se e quando ocorrer o lançamento, a constituição do crédito tributário será desprovida de exigibilidade enquanto perdurar a causa suspensiva.

Mais comum é que as hipóteses do art. 151 do CTN ocorram **após a constituição do crédito tributário** e em face, portanto, de crédito exigível. Daí falar-se no seu efeito suspensivo da exigibilidade. Aliás, algumas das causas suspensivas só podem ocorrer nesse momento, como é o caso das impugnações e recursos administrativos que constituem instrumentos de defesa contra um lançamento. Por certo que, tendo ocorrido o lançamento ou tendo sido apresentada declaração com o reconhecimento do débito, o crédito tributário estará formalmente constituído e sua existência não poderá ser desconsiderada. Mas, sobrevindo causa suspensiva da exigibilidade, o Fisco já não poderá considerar que o contribuinte esteja em situação irregular.

A suspensão da exigibilidade **impede o Fisco de realizar a cobrança do crédito**, seja administrativa ou judicial. Assim, já não poderá enviar ao contribuinte **avisos de cobrança**, **tampouco poderá ajuizar execução fiscal**. Note-se que esta pressupõe título certo, líquido e exigível.[452] Somente a certidão de dívida ativa (CDA) relativa a crédito exigível é que habilita o credor ao ajuizamento de execução fiscal e, se já ajuizada, a prosseguir com a execução. Se a causa suspensiva ocorre antes do ajuizamento da execução, deve ela ser extinta porque não havia título exigível a lhe amparar. Mas "a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, perfectibilizada após a propositura da execução fiscal, ostenta o condão somente de obstar o curso do feito executivo, e não de extingui-lo", de modo que a execução ficará suspensa.[453] Em contrapartida, **o prazo prescricional fica igualmente suspenso**, porquanto é o prazo de que dispõe o fisco para a cobrança, só correndo quando lhe é permitido agir no sentido de buscar a satisfação do seu crédito.

Assim como não pode cobrar o crédito tributário com exigibilidade suspensa, também não pode o Fisco, nessas circunstâncias, inscrever o contribuinte no CADIN (Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais). Ademais, o art. 7º, II, da Lei 10.522/02 estabelece: "Será suspenso o registro no Cadin quando o devedor comprove que... esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro". Ou seja, a suspensão da exigibilidade **impede a inscrição no CADIN** ou, quando ocorra relativamente a crédito já inscrito, **suspende o registro**.

Outro efeito importantíssimo da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é ensejar ao contribuinte a obtenção de **certidão positiva de débitos com efeitos de negativa** (art. 206 do CTN). O crédito tributário, embora constituído, não pode ser oposto ao contribuinte para restringir seus direitos e prerrogativas quando esteja desprovido de exigibilidade. Daí atribuir-se à certidão positiva, nesses casos, efeitos de negativa.

Suspensa a exigibilidade, também não pode o Fisco proceder à **compensação de ofício** do crédito tributário com eventuais valores que o contribuinte tenha direito a repetir. A compensação pressupõe créditos e débitos recíprocos revestidos de certeza, liquidez e exigibilidade e só pode ser realizada, em matéria tributária, com autorização legal específica.

Notas

448 A vedação consta expressamente do art. 7º da Lei 10.666/03, dispondo este: "Art. 7º Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes da sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária".

449 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRg nos EDcl no REsp 1313765/AL, ago/2012.

450 Art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80.

451 **Súmula 247** do extinto TFR. "Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei 6.830, de 1980".

452 "É vedado o ajuizamento de execução fiscal em face do contribuinte antes do julgamento definitivo do competente recurso administrativo." (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, AgRg no AREsp 170309/RJ, out/2012).

453 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, EDcl no REsp 1153771/SP, julgado em 07/08/2012.

Capítulo XVI – Exclusão do Crédito Tributário

115. Natureza e efeitos da exclusão do crédito tributário

O art. 175 do CTN trata das causas de exclusão do crédito tributário: a isenção e a anistia. Tanto uma como outra dependem de lei específica, o que decorre direta e expressamente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Como o CTN artificialmente aparta o surgimento da obrigação tributária (art. 114) da constituição do crédito tributário (art. 142), estabelecendo momentos distintos para cada qual, pode-se concluir que a exclusão do crédito se dá pressupondo o prévio surgimento da obrigação respectiva.

A isenção e a anistia, ao excluírem o crédito, **dispensam o contribuinte de apurar e de cumprir a obrigação tributária principal**. De outro lado, **impedem o fisco de constituir o crédito pelo lançamento e de exigi-lo**, seja administrativa ou judicialmente.

Mas a exclusão do crédito **não dispensa o sujeito passivo de cumprir as obrigações tributárias acessórias** (art. 175, parágrafo único, do CTN). Mesmo as pessoas isentas continuam sujeitas aos deveres de colaboração com a administração e à fiscalização tributária.

116. Isenção

A isenção não se confunde com a imunidade, tampouco com a não incidência ou com a alíquota zero.

A **imunidade** está no plano constitucional. Trata-se de norma que proíbe a própria instituição de tributo relativamente às situações ou pessoas imunizadas. A imunidade é norma negativa de competência tributária. Sendo imune a impostos os livros, o legislador não pode determinar que incida ICMS sobre a operação de circulação de livros, sob pena de inconstitucionalidade da lei que assim determinar ou da aplicação que assim se fizer de eventual dispositivo genérico.

A **alíquota zero** corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem qualquer expressão econômica. Zero pontos percentuais sobre qualquer base dará sempre zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido.

A **não incidência** está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, a contrario sensu, da abrangência ditada pela própria norma tributária impositiva.[454] Revela-se na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

A **isenção**, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a

intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo[455] seja em atenção à capacidade contributiva,[456] seja por razões de cunho extrafiscal.[457] Note-se que o efeito da isenção é determinado pelo art. 175 do CTN ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário, de modo que soam irrelevantes as especulações doutrinárias quanto à natureza do instituto,[458] pois não podem prevalecer sobre dispositivo válido constante das normas gerais de direito tributário. O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento.

Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não incidência decorre da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica.

A isenção depende de **lei específica** que defina suas condições, requisitos e abrangência (arts. 150, § 6º, da CF, e 176 do CTN). Para os tributos sob reserva de lei complementar, também a concessão de isenção terá de ser feita através de tal instrumento legislativo, pois a isenção implica renúncia fiscal, precisando ser veiculada com o mesmo quorum exigido para a instituição da norma impositiva.

O legislador pode delimitar a **abrangência** da isenção, circunscrevendo-a a determinado tributo em particular. Também pode isentar determinadas pessoas ou operações dos tributos de competência do respectivo ente político. Neste caso de isenção genérica, contudo, de qualquer modo não se aplicará às taxas e contribuições de melhoria, que têm caráter contraprestacional, e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177 do CTN). As isenções de taxas e contribuições de melhoria têm de ser específicas e inequívocas.

A isenção concedida incondicionalmente pelo legislador constitui benefício fiscal[459] passível de **revogação** a qualquer tempo (art. 178). E, embora o art. 104, III, do CTN possa levar ao entendimento de que os efeitos da revogação só ocorreriam no exercício seguinte, o STF tem posição consolidada no sentido de que, tratando-se de simples benefício, a revogação pode dar-se com efeitos imediatos, sem a necessidade de observância da anterioridade, conforme destacamos ao analisar esta garantia constitucional.

Tratando-se, porém, de **isenção onerosa** concedida por prazo certo, ou seja, de isenção temporária concedida mediante o cumprimento de condições que exijam do contribuinte determinadas ações concretas – como a realização de investimentos, a manutenção de determinado número de empregados etc. –, não poderá o legislador suprimi-la relativamente aos contribuintes que já tenham cumprido as condições e que, portanto, têm **direito adquirido** ao gozo do benefício,[460] o que resta expresso tanto no art. 178 do CTN quanto na **Súmula 544** do STF, que enuncia: "Isenções tributárias

concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

117. Anistia

A anistia se dá quando o legislador exclui o crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária (art. 180 do CTN), dispensando o pagamento da multa. Não se confunde com a remissão, ou seja, com a extinção do crédito que alcança o próprio tributo devido (art. 172 do CTN).

A anistia, assim como as demais modalidades de desoneração, só poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que a regule com exclusividade ou que cuide do respectivo tributo, nos termos do art. 150, § 6º, da CF. Essa exigência visa a evitar anistias enxertadas em textos legais sobre outros assuntos, muitas vezes mediante emendas parlamentares ou em dispositivos finais e mediante remissão a outras leis, que acabem sendo aprovadas por arrasto, sem discussão adequada pelo Congresso. São específicas, cumprindo a exigência do art. 150, § 6º, da CF, as leis que combinam a adesão a parcelamentos especiais com anistia total ou parcial das multas.

A anistia visa a perdoar determinadas infrações. Aplica-se, por isso, apenas às infrações já cometidas. Fosse aplicável ao futuro estaria, em verdade, suspendendo ou revogando a lei instituidora da penalidade. As leis que deixam de definir determinada conduta como infração tributária, deixando, portanto, de cominar-lhe penalidade, são aplicadas retroativamente por determinação do art. 106, II, a, do CTN, que consagra a retroatividade da lei mais benigna. Assim, acabam tendo o efeito de uma anistia.

O legislador tem a faculdade de delimitar a extensão da anistia concedida, de modo que restem abrangidas apenas determinadas infrações, além do que é válido o estabelecimento de condições, como o pagamento do tributo. Efetivamente, o legislador pode estabelecer anistia sob condição do pagamento do tributo em determinado prazo, como medida para incentivar o ajuste de contas e para incrementar a arrecadação em determinado período. Aliás, aproximadamente a cada três anos têm surgido leis que permitem ao contribuinte reconhecer e parcelar seus débitos, com anistia total ou parcial de multas, desde que o faça no prazo por elas estabelecido. Assim foram o REFIS, do PAES, do PAEX e do Parcelamento da Crise. A reiteração dessas anistias, todavia, tem o efeito perverso de favorecer os infratores em detrimento daqueles que se sacrificam para o cumprimento correto e tempestivo das suas obrigações. Acaba criando uma cultura de impunidade. Deveriam, tais anistias, ser verdadeiramente excepcionais.

Não pode ser concedida anistia relativamente a atos qualificados em lei como crimes ou contravenções ou de qualquer modo praticados com dolo, fraude ou simulação, pois tal é vedado pelos incisos do art. 180 do CTN.

Notas

454 STF, ADI 286.
455 “El concepto técnico de exención se produce tan sólo en los casos en que la ley declara no sujeto al impuesto a un

determinado objeto por razones extrañas a la normal estructura que el ordenamiento legal imprime al tributo." (GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. Traducción y Estudio preliminar por FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA. Intituzioni di Diritto Tributario. 7ª edición italiana, 1956).

456 A isenção de imposto de renda até determinada faixa de rendimentos ou a isenção de taxa de serviço para os reconhecidamente pobres.

457 Uma isenção para determinado setor com a intenção de estimular seu rápido desenvolvimento.

458 Para RUBENS GOMES DE SOUSA, favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo. Para ALFREDO AUGUSTO BECKER e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, hipótese de não incidência da norma tributária. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, o preceito de isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou do consequente da norma tributária, paralisando a atuação da regra-matriz de incidência para certos e determinados casos.

459 STF, ADIMC 2325.

460 STJ, REsp 487.735.

Capítulo XVII – Extinção do Crédito Tributário

118. Hipóteses de extinção do crédito tributário

O art. 156 do CTN estabelece os modos de extinção do crédito tributário. Tendo em conta o fundamento das diversas hipóteses, vê-se que o crédito se extingue quando for:

- **satisfeito** mediante pagamento, pagamento seguido de homologação no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, compensação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma e condições estabelecidas por lei (incisos I, II, VI, VII, VIII e XI), ainda que mediante transação (inciso III);
- **desconstituído** por decisão administrativa ou judicial (incisos IX e X);
- **perdoado** (inciso IV: remissão);
- **precluso** o direito do Fisco de lançar ou de cobrar o crédito judicialmente (inciso V: decadência e prescrição).

119. Pagamento, juros e multas

O pagamento é o modo ordinário de satisfação e consequente extinção do crédito tributário. Deve ser feito no **prazo** estabelecido pela legislação tributária, aplicando-se, na falta de disposição específica, o prazo supletivo de trinta dias previsto pelo art. 160 do CTN, contados da notificação do lançamento ou, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, da ocorrência do fato gerador.

Nos termos do art. 161 do CTN, o débito não pago no vencimento é acrescido de juros, sem prejuízo da aplicação da penalidade cabível (multa).

Na cobrança dos tributos federais, aplica-se a SELIC, índice que abrange **juros e correção monetária**. Tal se dá por força do art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96 e do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/09. Na hipótese de inexistência de lei que estabelecesse taxa de juros moratórios, aplicar-se-ia, supletivamente, o disposto no § 1º do art. 161 do CTN: 1% ao mês.

Quanto às penalidades, há **multas moratórias** pelo simples pagamento intempestivo realizado pelo contribuinte ou pela falta de pagamento tempestivo de tributo por ele já declarado, e **multas de ofício**, aplicadas pela fiscalização quando esta apura tributos não pagos nem declarados pelo contribuinte e no caso de descumprimento de obrigações acessórias, hipótese em que também são denominadas **multas isoladas**.

Para os tributos federais, a multa moratória é de 0,33% ao dia, até o limite de 20%, nos termos dos arts. 61 da Lei 9.430/96 e 35 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/09. A multa de ofício é de 75%, salvo para os casos de falta de antecipação de tributos sujeitos a ajuste, quando fica em 50%, e de infração grave caracterizada por sonegação, fraude ou conluio, quando chega a 150%, tudo nos termos do art. 44, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, e do art. 35-A da Lei 8.212/91,

com a redação da Lei 11.941/09. Analisamos detidamente as penalidades em matéria tributária, especialmente as multas, no capítulo sobre o ilícito tributário, cuja leitura recomendamos.

É importante ter sempre presente que, em matéria de penalidades, sobrevindo **lei mais benéfica**, aplica-se retroativamente, nos termos do art. 106, II, c, do CTN.

O pagamento dos tributos federais é feito na rede bancária através de **guia DARF** (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). O sujeito passivo preenche a guia indicando o código do tributo que pretende quitar. A **imputação do pagamento**, pois, normalmente, dá-se dessa forma, mediante **indicação do contribuinte**. Entendimento no sentido de que não coubesse, ao contribuinte, definir a imputação de seus pagamentos poderia levar a situações absurdas. Deixando, o contribuinte, por hipótese, de proceder a algum pagamento em determinado momento, relativamente a uma competência e tributo específicos, poderia o Fisco alterar a imputação de todos os pagamentos posteriormente realizados pelo contribuinte, dezenas, centenas ou milhares, de modo que cada qual satisfizesse primeiramente o tributo da competência anterior em aberto. Com isso, todos os pagamentos realizados a partir do inadimplemento seriam considerados como parciais, o que ensejaria a cobrança de multa moratória e juros. Na hipótese de pagamento que não identifique especificamente determinado tributo, como os relacionados a parcelamento de dívida consolidada abrangendo diversos tributos e competências, aí sim, terá aplicação o art. 163 do CTN, que diz da **imputação de pagamento pelo Fisco** primeiro aos débitos por obrigação própria, nos tributos contraprestacionais como contribuições de melhoria e taxas, nos débitos mais antigos e nos débitos maiores.

Existe a possibilidade de **consignação em pagamento** do crédito tributário pelo sujeito passivo, mas em casos muito restritos. Isso porque a consignação em pagamento não se confunde com o depósito do montante integral vinculado a determinada ação e sujeito à solução final da demanda. Quando o sujeito passivo pretenda discutir a existência ou dimensão de obrigação tributária principal, tem a faculdade de depositar o montante integral pretendido pelo Fisco, suspendendo, assim, a sua exigibilidade. A consignação, diferentemente, só tem lugar quando o sujeito passivo não pretenda discutir a obrigação, mas quitá-la simplesmente. Daí constar do art. 164, § 1º, do CTN que "a consignação só pode versar sobre crédito que o consignante se propõe a pagar". Terá lugar a consignação nos casos previstos nos incisos I a III do art. 164, ou seja, de recusa de recebimento ou sua subordinação ao pagamento de outro tributo ou penalidade ou ao cumprimento de obrigação acessória ou de exigência administrativa sem fundamento legal e de cobrança, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Muitos contribuintes ingressaram com ações deste tipo para efetuar o pagamento do ITR por se sentirem pressionados a só fazê-lo em conjunto com a contribuições sindicais à CNA e à CONTAG, que constavam destacadas na mesma guia DARF enviada pelo Fisco para pagamento do primeiro. Seria cabível, ainda, na hipótese de dois Municípios exigirem ISS sobre a mesma prestação de serviço, um entendendo que é de sua competência em razão do local da sede do estabelecimento prestador do serviço e outro entendendo que é de sua competência em

razão do local em que prestado efetivamente o serviço, podendo o contribuinte, então, consignar o valor maior e chamando ambos os pretensos sujeitos ativos para discutirem a titularidade.

120. Pagamento indevido e sua repetição

Efetuado pagamento indevido, surge o direito ao ressarcimento. Isso porque, em matéria tributária, ninguém age por liberalidade, mas estritamente por força de lei, sendo que o pagamento indevido implica enriquecimento sem causa do suposto credor em detrimento do suposto devedor.

Há dois modos possíveis de ressarcimento: a **restituição do montante indevido**, de que tratam os artigos 165 a 169 do CTN, e o aproveitamento do crédito para a **compensação** com tributos efetivamente devidos, de que tratam os artigos 170 e 170-A do CTN. Os pedidos de restituição são fundamentados diretamente no art. 165 do CTN, associando-se a ele apenas a demonstração de que o pagamento foi indevido, o que exige análise da legislação relativa ao tributo objeto de restituição. Não há qualquer necessidade de lei ordinária autorizadora, diferentemente do que ocorre para fins de compensação do indébito. O art. 165 do CTN é autoaplicável; o art. 170, não. Enquanto, na restituição, o valor pago indevidamente é simplesmente devolvido, na compensação, temos a extinção de crédito tributário relativo a outro tributo, razão pela qual a trataremos em item próprio.

Vejamos a repetição de indébito tributário.

O art. 165 do CTN diz que o **sujeito passivo** tem **direito à restituição**. Mas é preciso combiná-lo com o art. 166 para analisar, de modo completo, a questão da legitimidade ativa para a repetição.

Via de regra, é o próprio contribuinte de direito (aquele que a lei indica como contribuinte) que paga e suporta o ônus do tributo, legitimando-se, portanto, para a repetição de eventual indébito tributário. Mas a referência que o art. 165 faz a "sujeito passivo" abrange o contribuinte de direito e os terceiros que tenham sido obrigados ao pagamento do tributo, substituto tributário e responsável tributário, conforme se extrai do art. 121 do CTN. Dentre esses potenciais legitimados, será efetivamente legitimado no caso concreto quem deles tenha suportado o ônus da incidência indevida, ou seja, aquele que, sendo contribuinte de direito, substituto ou responsável em sentido estrito, arcou com o ônus do tributo. Assim é que pode buscar a repetição do indébito o contribuinte que tenha suportado a retenção do imposto retido e recolhido pelo substituto tributário. Também se legitima, em outro caso, o substituto que pagou tributo com recursos próprios sem ter procedido à retenção. Igualmente, legitima-se o responsável que, na inadimplência pelo contribuinte, teve de satisfazer o crédito tributário. Quando há pluralidade de sujeitos passivos, portanto, faz-se necessário analisar caso a caso.

Tratando-se de tributos indiretos, assim considerados aqueles relativamente aos quais o próprio legislador estabelece que sejam destacados no documento fiscal de venda e que componham o valor total da operação, como é o caso do IPI, do ICMS e, via de

regra, também do ISS, aplica-se o art. 166 do CTN. Nesses casos, teremos duas figuras a considerar, a do contribuinte de direito e a do contribuinte de fato.

Contribuinte de direito é a pessoa que, por realizar o fato gerador, é obrigada por lei ao pagamento do tributo. Contribuinte de fato é outra pessoa que, não estando obrigada a efetuar o pagamento do tributo perante o fisco, suporta indiretamente o ônus da tributação na medida em que a ela é repassada a carga tributária.

Segundo o art. 166 do CTN, legitimado é o contribuinte de direito que tenha suportado o ônus econômico do tributo ou que esteja autorizado, pelo contribuinte de fato, a repetir o indébito. Isso porque o art. 166 do CTN visa a evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito que, tendo transferido o ônus ao contribuinte de fato (consumidor), recebesse o montante de volta.

Conforme entendimento do STJ, via de regra, a legitimidade é apenas do contribuinte de direito.[461] A exigência legal de que o contribuinte de direito tenha suportado o ônus ou esteja autorizado pelo contribuinte de fato a pleitear a restituição, não legitima o próprio contribuinte de fato a buscar a restituição,[462] a menos que se trate de consumidor de serviços públicos concedidos.[463] Quanto a esses últimos, assim justifica aquele tribunal:

> "3. Em se tratando de concessionária de serviço público, a legislação especial prevê expressamente o repasse do ônus tributário (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995). Ademais, no serviço essencial prestado em regime de monopólio (há possibilidade de concorrência apenas em favor de grandes consumidores de energia elétrica), qualquer exação fiscal tende a ser automaticamente repassada ao consumidor. 4. Diferentemente das fábricas de bebidas (objeto do repetitivo), as concessionárias de energia elétrica são protegidas contra o ônus tributário por disposição de lei, que permite a revisão tarifária em caso de instituição ou aumento de imposto (exceto o incidente sobre a renda). 5. A lei federal impõe inquestionavelmente ao consumidor o ônus tributário, tornando-se nebulosa a aplicação da alcunha de 'contribuinte de fato'. Isso porque a assunção do ônus do imposto não se dá pelo simples repasse de custos, típico de qualquer relação empresarial, mas decorre de manifesta determinação legal. O consumidor é atado à exigência tributária por força de lei (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995). 6. A rigor, a situação de consumidor aproxima-se muito, se é que não coincide, com a de substituído tributário. De fato, a concessionária, tendo reconhecido legalmente o direito de repassar o ônus de impostos ao consumidor em relação a produto essencial, e não sendo inibida por pressão concorrencial, age como substituto tributário, sem qualquer interesse em resistir à exigência ilegítima do Fisco. 7. Inadmitir a legitimidade ativa processual em favor do único interessado em impugnar a inválida cobrança de um tributo é o mesmo que denegar acesso ao Judiciário em face de violação ao direito".[464]

Em suma, o art. 166 do CTN é inequívoco ao cuidar do caso dos tributos cuja sistemática legal de apuração e recolhimento implique a **transferência do ônus tributário a terceiro**, contribuinte de fato. Considera **legitimado o contribuinte de direito que tiver suportado o ônus ou que esteja autorizado pelo contribuinte de fato** a receber a restituição. O STJ entende que a transferência do ônus tributário

deve decorrer da própria lei,[465] de modo que o âmbito de aplicação do art. 166 do CTN não se estende além do contribuinte de fato, sendo "irrelevante a repercussão econômica que se tenha seguido a partir daí",[466] que a ninguém mais habilita, tampouco de ninguém mais exige autorização. O STJ entende que o contribuinte de fato, mesmo na hipótese do art. 166 do CTN, "não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito".[467] Afirma que a exigência de autorização deste não o transforma em titular do direito, porque não integra a relação jurídico-tributária. Reconhece a legitimidade do contribuinte de fato quando consumidor de serviços prestados por concessionárias, seja porque, no caso, "a legislação especial prevê expressamente o repasse do ônus tributário" como porque "no serviço essencial prestado em regime de monopólio..., qualquer exação fiscal tende a ser automaticamente repassada ao consumido".[468]

Aquele que paga tributo em nome de outrem não tem legitimidade para pleitear a sua repetição. Isso porque não há relação jurídica que o vincule ao sujeito ativo da relação tributária. O pagamento, por si só, seja efetuado por liberalidade do pagador ou em cumprimento a compromisso assumido, não legitima o pagador. Assim, o filho que, por gentileza, toma a iniciativa de pagar o IPVA do veículo do seu pai, não tem, pessoalmente, direito à repetição de eventual indébito. O locatário que paga o IPTU em nome do locador, e o vendedor de imóvel que efetua o pagamento do ITBI em nome do adquirente também não se legitimam à repetição, cabendo referir, nesses casos, ainda, que os contratos não são oponíveis ao fisco, conforme o art. 123 do CTN.

A **restituição pode ser buscada administrativamente** em caso de simples erro na apuração do tributo devido. Tratando-se, por exemplo, de imposto de renda, o contribuinte retificará a Declaração de Rendimentos e formulará Pedido Eletrônico de Restituição (PER), encaminhando-o pela Internet através de programas que se encontram no portal da Receita Federal do Brasil. A restituição será processada automaticamente e ocorrerá alguns meses depois mediante crédito na conta-corrente do contribuinte.

Há casos, contudo, em que a verificação do indébito depende do reconhecimento da ilegalidade da interpretação do fisco sobre a lei tributária impositiva ou mesmo da declaração da inconstitucionalidade da lei. Em tais situações, é sabido que a Administração não reconhecerá o vício, de modo que não tem o contribuinte sequer que formular qualquer pedido administrativo. Ingressará diretamente em juízo através de **ação de repetição de indébito tributário**, dizendo do pagamento e demonstrando a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência mediante análise da legislação específica que esteja em discussão, pedindo, então, com amparo no art. 165 do CTN, a sua restituição, o que culmina, no caso de procedência, com a expedição de requisição de pagamento de pequeno valor ou de precatório.

O **prazo para a repetição do indébito é de cinco anos, contados do pagamento indevido**, o que se extrai da combinação do art. 168 do CTN com o art. 3º da LC 118/05. Tal prazo, considerado decadencial, **é aplicável** para pedidos de restituição tanto na esfera administrativa quanto judicial, bem como **para o exercício do direito à compensação**, e não sofre qualquer influência de eventual declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da edição de Resolução pelo Senado Federal.

Desse modo, desde 09 de junho de 2005 – quando, decorrido o período de vacância, passou a ser aplicada a LC 118/05 – as ações relativas a repetição ou compensação de indébitos só alcançam indébitos relativos a fatos geradores ocorridos nos últimos cinco anos.

Anteriormente ao advento da LC 118/05, era pacífico o entendimento do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo era de dez anos.[469] Daí por que a LC 118/05 não foi considerada meramente interpretativa, o que justificaria sua aplicação retroativa, nos termos do art. 106, I, do CTN. Entendeu, o STF, que deveria ser considerada como lei nova redutora do prazo para repetição ou compensação, de modo que sua aplicação retroativa violaria a segurança jurídica.[470] Mas, em vez de seguir o entendimento do STJ quanto à aplicação da regra de transição do art. 2.028 do CC, o STF inclinou-se por resguardar apenas o período de vacacio legis da LC 118/05, aceitando sua aplicação plena a todas as ações ajuizadas a partir de então. Assim, ressalvou a **aplicação do prazo de dez anos apenas para as ações ajuizadas até 08 de junho de 2005**. O STJ adequou-se ao entendimento do STF.[471]

No caso de o pedido de restituição ser veiculado administrativamente antes do decurso do prazo decadencial, mas acabar indeferido, ou de a compensação ser efetuada pelo contribuinte, mas restar expressamente não homologada, terá ele **o prazo prescricional de dois anos contados do indeferimento administrativo** para buscar judicialmente a anulação da decisão e a condenação à repetição, nos termos do art. 169 do CTN.

121. Compensação

O art. 170 do CTN estabelece que a lei poderá autorizar compensações entre créditos tributários da Fazenda Pública e créditos do sujeito passivo contra ela. Não há direito à compensação decorrente diretamente do Código Tributário Nacional, pois depende da intermediação de **lei específica autorizadora**.[472] A compensação pressupõe, sempre, créditos e débitos recíprocos, exigindo, portanto, que as mesmas pessoas sejam credoras e devedoras umas das outras.[473]

A lei autorizadora a que refere o art. 170 do CTN será federal, estadual ou municipal, cada qual podendo autorizar a compensação com os tributos do respectivo ente político. É importante desde já destacar que o legislador pode estabelecer **condições e limites** para a compensação. Ademais, tratando-se de um instrumento para a extinção de créditos tributários relativos aos tributos efetivamente devidos, **aplica-se a lei vigente por ocasião do exercício da compensação** pelo titular do direito ao ressarcimento. No âmbito federal, há leis autorizando compensação pelo Fisco (de ofício) e pelo contribuinte.

Havendo pedido administrativo de restituição de indébito ou de recebimento de outros créditos em dinheiro, deve a Receita Federal do Brasil verificar se o requerente também está com débito em aberto e, em caso positivo, proceder à compensação. É a chamada **compensação de ofício pelo Fisco**. Remanescendo saldo a favor do requerente, é restituído em dinheiro. Essa modalidade de compensação é autorizada pelo art. 73 da Lei

9.430/96 que, com a redação da Lei 12.844/2013,[474] assim dispõe:

> "Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte: I – o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; II – a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo."

Há entendimento jurisprudencial no sentido de que não estão sujeitos à compensação de ofício os créditos tributários com exigibilidade suspensa.[475]

Existe, ainda, a possibilidade de ser efetuada **compensação pelo contribuinte no regime de lançamento por homologação**. Ou seja, o titular do direito ao ressarcimento tem uma alternativa à repetição de indébito. Pode optar por utilizar-se de seu crédito para quitar débitos junto ao Fisco. A vantagem de tal opção está no fato de a compensação depender apenas do contribuinte, que a realiza em vez de efetuar o pagamento de tributos que deve.

Sempre que o crédito invocado pelo contribuinte tiver como fundamento a inconstitucionalidade de lei instituidora do tributo ou a ilegalidade de atos normativos com suporte nos quais tenha sido exigido, a compensação dependerá de prévio reconhecimento, pelo Judiciário, da inexistência da obrigação. Ademais, a compensação **só poderá ocorrer após o trânsito em julgado da decisão judicial**, quando se terá certeza quanto à existência do crédito, nos termos do art. 170-A do CTN. Não é imprescindível que haja pedido expresso de compensação e dispositivo sentencial nesse sentido, mas que reste declarada a inexistência da obrigação de modo que se possa considerar os pagamentos realizados como efetivamente indevidos e, portanto, passíveis de ressarcimento, o que enseja a incidência dos dispositivos legais autorizadores da compensação.

A compensação efetuada pelo contribuinte **extingue o crédito tributário, sob condição resolutória**, ou seja, produz efeitos imediatos, sujeitando-se, contudo, à fiscalização pela Administração, que pode rejeitá-la. A autorização para tanto consta dos artigos 74 da Lei 9.430/96 e 66 da Lei 8.383/91.

A **Lei 9.430/96** permite ao contribuinte aproveitar o seu crédito para satisfazer débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, à exceção daqueles relativos a contribuições previdenciárias e a terceiros sujeitos ao art. 89 da Lei 8.212/91 e ao art. 66 da Lei 8.383/91. A compensação do art. 74 da Lei 9.430/96 é efetuada mediante a apresentação, pelo titular do crédito, de documento eletrônico denominado **Declaração de Compensação** (DCOMP), do qual constam informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. Terá o Fisco o prazo de cinco anos contados da declaração para homologá-la (o que ocorrerá

tacitamente) ou para não homologá-la, negando efeitos à compensação e dando o débito do contribuinte por aberto. Neste caso de **não homologação**, terá o contribuinte direito à apresentação de impugnação e de recurso, ambos com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do Dec. 70.235/72 e do art. 151, III, do CTN, tal qual previsto expressamente nos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 10.833/03. Não sendo providos a impugnação ou o recurso, o montante do débito apontado pelo contribuinte na declaração de compensação será considerado como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, podendo ser encaminhada a declaração para inscrição em dívida ativa de modo a viabilizar a posterior extração de certidão de dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal. Mas há compensações expressamente vedadas por lei (§§ 3º e 12 do art. 74 da Lei 9.430/96) que, efetuadas pelo contribuinte, a despeito da vedação legal inequívoca, serão simplesmente **consideradas não declaradas**, sem direito à impugnação e a recurso com efeito suspensivo, tais como as compensações em que o crédito seja de terceiros e aquelas em que o crédito seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, tudo conforme o § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96.

A **Lei 8.383/91**, aplicável às contribuições previdenciárias e a terceiros (assim entendidos aquelas incidentes sobre a folha de salários, fiscalizadas e cobradas juntamente com as contribuições previdenciárias, mas destinadas a outros entes como o SESI e o INCRA), bem como a tributos não administrados pela Receita Federal do Brasil, pode o contribuinte efetuar a compensação dos valores pagos indevidamente com os **tributos da mesma espécie e destinação** devidos relativamente a período subsequente.

A restituição ou compensação de indébitos é feita com atualização pela SELIC, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei 9.250/95 e do § 3º do art. 89 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/09.

122. Decadência do direito de lançar

Há dois dispositivos do CTN que cuidam da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário: o art. 150, § 4º, e o art. 173. Ambos estabelecem prazo de cinco anos, variando apenas o termo a quo.[476] A apresentação de declaração pelo contribuinte, contudo, estabelece uma exceção a tais regras relativamente aos valores declarados como devidos.

O art. 150, § 4º, é uma regra específica para os casos **de tributos sujeitos** a **lançamento por homologação**, em que o contribuinte tem a obrigação de, ele próprio, verificar que o fato gerador ocorreu, calcular o montante devido e efetuar o pagamento, sujeitando-se à fiscalização posterior. **Efetuado o pagamento tempestivo, o Fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador**, para verificar a exatidão do pagamento e, na hipótese de o contribuinte ter calculado e pago montante inferior ao devido, promover o **lançamento de ofício da diferença ainda devida**.

O art. 173, em seu inciso I, traz uma regra geral de decadência para as demais modalidades de lançamento, de ofício ou por declaração: prazo de **cinco anos contados**

do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se de típico lançamento por declaração, disciplinado pelo art. 147 do CTN, em que o contribuinte presta informações e o Fisco procede à apuração e notificação para pagamento, viabiliza-se o lançamento assim que recebidas as informações, contando-se os cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte.

O lançamento de ofício quanto a tributo sujeito, originariamente, a tal modalidade de lançamento (art. 149, I, do CTN), viabiliza-se desde a ocorrência do fato gerador, de modo que o prazo de cinco anos contará do primeiro dia do exercício ao do fato gerador.

No lançamento de ofício supletivo, em caso de tributo sujeito a lançamento por declaração em que o contribuinte deixa de prestar as informações a que está obrigado ou, tendo-as prestado, deixe de atender a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade ou não o atenda satisfatoriamente ou, ainda, se comprove falsidade, erro ou omissão relativamente à declaração, são a omissão, a insuficiência, a falsidade ou o erro do contribuinte (art. 149, II, III e IV), o prazo para efetuá-lo será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da não apresentação das informações.

Em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que o contribuinte deixa de efetuar o pagamento tempestivo do tributo (art. 149, V), é a falta do pagamento que abre ensejo ao lançamento de ofício supletivo, razão por que o prazo de cinco anos conta do primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento in albis. Lembre-se que, não ocorrendo o pagamento tempestivo, não há o que homologar, tendo o fisco de partir para o lançamento de ofício.

O lançamento de ofício de multa isolada (art. 149, VI), por sua vez, viabiliza-se a partir do cometimento da infração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte. No caso das multas dependentes, lançadas juntamente com o montante do tributo devido, entendemos que segue o prazo para lançamento do tributo.

A revisão do lançamento, por sua vez (art. 149, parágrafo único), em quaisquer das suas hipóteses (art. 149, VII, VIII e IX), deve ser iniciada enquanto não decaído o direito de lançar, conforme os prazos já referidos.

Quando o contribuinte mesmo formaliza a existência do crédito tributário ao cumprir obrigação acessória de declaração, ao confessar a dívida ou mesmo ao depositar o montante do crédito tributário, **torna-se desnecessário o lançamento** de ofício quanto a tais montantes. Assim, **não se fala mais em decadência**, salvo no que diz respeito a eventuais diferenças não formalizadas em tais atos. A formalização do crédito tributário pelo contribuinte após o decurso do prazo de decadência do Fisco é inócua, pois a decadência extingue o próprio crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do CTN.

Quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum **vício formal** (por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo fiscal), terá o Fisco a **reabertura do prazo decadencial** para proceder a novo lançamento do mesmo crédito.[477] É o que dispõe o art. 173, II, do CTN ao dizer da contagem do prazo de cinco anos "da data em que se tornar definitiva a decisão que

houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado". É relevante, pois, que reste claro, das decisões administrativas e judiciais anulatórias de lançamento, se o fazem por vício formal ou por vício material. A anulação por vício material não reabre qualquer prazo, de modo que, muitas vezes, já decorrido prazo decadencial, não mais poderá ser lançado o crédito.

123. Prescrição da ação para execução do crédito tributário

A prescrição é matéria de normas gerais de Direito Tributário sob **reserva de lei complementar** desde a CF/67, atualmente por força do art. 146, III, b, da CF/88. Desse modo, não pode o legislador ordinário dispor sobre a matéria, estabelecendo prazos, hipóteses de suspensão e de interrupção da prescrição, sob pena de inconstitucionalidade. Válido é o regime estabelecido pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar.

O **art. 174 do CTN** disciplina a prescrição para a cobrança do crédito tributário, que é feita pelo Fisco através de Execução Fiscal.

O prazo é de **cinco anos** para todos os tributos, contados da constituição definitiva do crédito tributário. Enquanto tributos, as contribuições também se submetem ao prazo prescricional quinquenal estabelecido pelo art. 174 do CTN, sendo inconstitucional o 46 da Lei 8.212/91 que estabeleceu prazo decenal, por invasão de matéria reservada à lei complementar (art. 146, III, b, da CF). Eis o teor da **Súmula Vinculante 8** do STF: " São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Considera-se constituição do crédito quaisquer dos modos pelos quais se dá a sua formalização.

A referência à **constituição** "**definitiva**" não tem qualquer repercussão relativamente à formalização do crédito por declaração ou confissão do contribuinte. Isso porque, provindo do próprio contribuinte o reconhecimento do débito, não há abertura de prazo para impugnação. O Fisco pode encaminhar prontamente o crédito nela representado para cobrança, sem prejuízo do lançamento de eventuais diferenças. Assim, quanto aos valores declarados ou confessados, considera-se definitivamente formalizado o crédito tributário no momento mesmo da apresentação da declaração, sendo que "o prazo prescricional tem início a partir da data em que tenha sido realizada a entrega da declaração do tributo e escoado o prazo para pagamento espontâneo".[478] Efetivamente, o prazo conta-se "do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior", porquanto "Só a partir desse momento, o crédito torna-se constituído e exigível pela Fazenda pública".[479]

No que diz respeito à formalização do crédito tributário pelo lançamento, considerar-se-á definitivo quando do esgotamento dos prazos para impugnação ou recurso, ou quando da intimação da decisão irrecorrível.[480] Assim, considerar-se-á definitivamente constituído o crédito tributário **ao final do processo administrativo fiscal**.

Cabe ter em conta, porém, que, relativamente à parte do crédito tributário não

impugnada ou recorrida, dá-se a constituição definitiva do crédito no momento da apresentação da impugnação ou interposição do recurso parciais (preclusão lógica). O parágrafo único do art. 42 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal) é inequívoco no sentido de que serão "definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício". O § 1º do seu art. 21, por sua vez, prevê a cobrança imediata: "No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada".

Quanto às contribuições apuradas em **liquidação trabalhista**, restará definitiva a formalização dos respectivos créditos tributários quando restar preclusa, para o contribuinte e para o Fisco, a decisão que homologar os respectivos valores.

O prazo prescricional está sujeito a causas de suspensão e de prescrição. Iniciando-se o prazo com a constituição definitiva do crédito, a cobrança amigável não impede o curso da prescrição.[481]

A suspensão do prazo prescricional ocorre por força da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses do art. 151 do CTN: moratória, depósito do montante integral, impugnação e recurso administrativo, liminar em mandado de segurança, liminar ou antecipação de tutela em outras ações, parcelamento. Isso porque, suspensa a exigibilidade, resta afastado um dos requisitos para a execução, que pressupõe título certo, líquido e exigível. Não há outras causas suspensivas da exigibilidade que não estas decorrentes diretamente do CTN, sendo inconstitucionais as leis ordinárias que estabeleceram hipóteses diversas, pois invadiram a reserva de lei complementar constante do art. 146, III, b, da CF.[482]

A execução promovida quando vigente uma das causas suspensivas da exigibilidade deve ser extinta por falta de pressuposto. Mas a suspensão da exigibilidade superveniente ao ajuizamento da execução fiscal implica a suspensão do processo.

Suspensa a exigibilidade por **medida liminar ou antecipação de tutela** (art. 151, IV e V, do CTN), obtidas pelo contribuinte contra a exigência do tributo, não corre o prazo prescricional. Contar-se-á o prazo anterior, até a concessão da medida, prosseguindo-se a contagem após a sua cassação.

Obtido **parcelamento**, por sua vez, também restará suspenso o prazo prescricional como decorrência da incidência do art. 151, VI, do CTN. Deve-se atentar, porém, para o fato de que o parcelamento pressupõe reconhecimento do débito pelo devedor, o que configura causa interruptiva do prazo prescricional (art. 174, parágrafo único, IV, do CTN). Assim, haverá a interrupção do prazo pela confissão, seguida do parcelamento como causa suspensiva da exigibilidade. O prazo interrompido e suspenso só recomeçará, por inteiro, na hipótese de inadimplemento. Dispõe a **Súmula 248** do extinto TFR: "O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado". O STJ tem reafirmado tal orientação, entendendo que a prescrição também se interrompe "pela confissão e pedido de parcelamento, recomeçando a fluir no dia em que o devedor deixa

de cumprir o acordo".[483]

A **inscrição em dívida ativa**, ato interno da Administração, não tem qualquer influência sobre o prazo prescricional. A suspensão de 180 dias por força da inscrição, determinada pelo art. 2º, § 3º, da LEF, invade matéria reservada à lei complementar, sendo, portanto, inaplicável à execução de crédito tributário.[484]

A **interrupção do prazo prescricional** dá-se nas hipóteses do art. 174, parágrafo único, do CTN.

Da leitura dos seus incisos, vê-se que não basta o Fisco ajuizar a Execução Fiscal no prazo quinquenal: tem de obter o "**despacho do juiz que ordena a citação**", este sim causa interruptiva do prazo (art. 174, parágrafo único, inciso I, com a redação da LC 118/05). Antes da LC 118/05, apenas a efetiva citação pessoal é que interrompia o prazo, de modo que tinha grande relevância a hipóteses do inciso II, que diz da interrupção "por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor". É que, frustrada a citação pessoal, podia o Fisco obter o efeito interruptivo mediante citação por edital, constituindo o devedor em mora por essa forma.

O STJ consolidou posição no sentido de que a interrupção da prescrição retroage à data da propositura, forte no § 1º do art. 219 do CPC, considerado aplicável também à matéria tributária.[485]

O despacho do Juiz que ordena a citação da empresa interrompe a prescrição também relativamente aos eventuais **sócios-gerentes** contra os quais, por força do cometimento de infrações como apropriação indébita, venha a ser redirecionada a execução com base no art. 135, III, do CTN. Os atos do Fisco, enquanto Exequente, diligenciando na execução contra a empresa, não impedem a retomada do prazo prescricional contra os sócios-gerentes. Determinada a citação da empresa, portanto, terá o Fisco o prazo de cinco anos para obter o despacho que ordene a citação do sócio-gerente em nome próprio.[486]

Mas, antes mesmo da Execução Fiscal, pode ser interrompido o prazo prescricional. O art. 174, parágrafo único, inciso II, do CTN estabelece, como causa interruptiva, o **protesto judicial** promovido pelo Fisco, o que se dá nos termos do art. 867 do CPC. O protesto de CDA em cartório, além de descabido, porque absolutamente desnecessário para que se configure a mora do devedor e para que se possa proceder à execução, não tem efeito interruptivo do prazo prescricional, pois não está previsto no parágrafo único do art. 174. Já o inciso III do mesmo parágrafo estabelece, como causa interruptiva, "**qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor**", no que se enquadram as declarações ou confissões de débito pelo contribuinte, inclusive para fins de parcelamento, e o oferecimento de caução em garantia através de ação cautelar.

Note-se que a interrupção do prazo prescricional deve dar-se durante o quinquênio, sob pena de **consumação da prescrição**.

Cabe ao Magistrado o **reconhecimento** ex officio da prescrição, com a consequente extinção da Execução Fiscal. O Fisco tem de promover a execução no prazo. Caso o faça fora do quinquênio contado da constituição definitiva do crédito, deve justificar, já na

inicial da execução fiscal, a ocorrência de causa suspensiva ou interruptiva do prazo prescricional que aponte para a não ocorrência da prescrição. Isso porque a análise e o reconhecimento da prescrição pelo Juiz não está condicionado à prévia oitiva da Fazenda, salvo no caso de reconhecimento, posteriormente, da prescrição intercorrente, conforme nota adiante. Aliás, a prescrição extingue não apenas o direito de ação, mas o próprio crédito tributário por força do disposto no art. 156, V, do CTN, de modo que se torna insubsistente o próprio crédito objeto da execução. A **Súmula 409** cuida da matéria: "Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC)". Diga-se, ainda, que a Lei 11.280/06, acrescendo o § 5º ao art. 219 do CPC, determina que o Juiz pronuncie de ofício a prescrição em todo e qualquer processo.

Pode ser alegada a prescrição, assim, através de simples **exceção de pré-executividade**, ou seja, de petição nos autos da Execução apresentada pelo devedor, apontando impedimento ao prosseguimento da execução, acompanhada dos documentos necessários à sua análise.

Também há dispositivo expresso de lei autorizando o Juiz a reconhecer, de ofício, a prescrição intercorrente: o art. 40, § 4º, da Lei 6.830/80 (LEF), com a redação da Lei 11.051/04.

A **prescrição intercorrente** é a que ocorre **no curso da Execução Fiscal** quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco exequente,[487] dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal. O art. 40 da LEF estabelece que, não encontrado o devedor ou bens, haverá a suspensão do processo por um ano. Tal prazo é para que o Fisco exequente realize diligências administrativas para localizar o devedor e bens, conforme o caso. Durante tal suspensão, presume-se que o Exequente esteja diligente, de modo que o reinício do prazo prescricional só ocorre após o decurso do ano de suspensão, caso o Fisco permaneça inerte. Assim, nos autos, transcorrerão seis anos, desde a suspensão, para que se possa considerar ocorrida prescrição intercorrente. Neste sentido, foi editada a **Súmula 314** do STJ: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente". Mas o TRF4 decidiu pela inconstitucionalidade parcial do art. 40, caput e § 4º, da LEF, por entender que a interpretação que leva ao prazo de seis anos viola a reserva de lei complementar para cuidar de prescrição. Sua Corte Especial entende que não caberia ao legislador ordinário estabelecer hipótese de suspensão da prescrição, tampouco levar ao aumento do prazo quinquenal. Daí por que conta o prazo de cinco anos já a partir do despacho que determina a suspensão da execução e não do decurso de um ano.[488]

Durante o arquivamento administrativo da execução fiscal e enquanto não ocorrida a prescrição intercorrente, pode o fisco, a qualquer momento, requerer o seu levantamento para o prosseguimento da execução, com o que restará novamente interrompido o prazo prescricional. Mas o STJ tem entendido que os "requerimentos para realização de diligências que se mostraram infrutíferas em localizar o devedor ou seus bens não têm o condão de suspender ou interromper o prazo de prescrição intercorrente".[489]

Ocorrendo prescrição intercorrente, deve o Magistrado dar vista ao Fisco Exequente, para que demonstre a existência de eventual causa suspensiva ou interruptiva do prazo (e.g. adesão a parcelamento). Não havendo tal demonstração, a prescrição é reconhecida, extinguindo-se a Execução. Eventual ausência de intimação do Exequente só implicará nulidade da sentença quando demonstrado, em apelação, a ocorrência de efetivo prejuízo, ou seja, quando o Exequente demonstrar que havia causa suspensiva ou interruptiva que não tenha sido considerada pela ausência da intimação para demonstrá-la. Do contrário, a sentença deve ser mantida.

Notas

461 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, AgRg no REsp 1233729/SC, set/2013; STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 903394/AL, mar/2010.

462 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg no AgRg no REsp 1228837/PE, set/2013.

463 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, AgRg no AREsp 102.887/MG, set/2013.

464 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, REsp 1299303/SC, ago/2012.

465 STJ, REsp 436.894.
466 TRF4, AMS 2004.72.03.000550-4, excerto do voto condutor.
467 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 903.394/AL, 2010.
468 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, REsp 1278688/RS, ago/2012.
469 O prazo de cinco anos contados da extinção do crédito, estampado no art. 168, I, do CTN, vinha sendo aplicado tendo como marco inicial a extinção definitiva do crédito pela homologação tácita, o que só ocorria após cinco anos a contar do fato gerador, tendo em conta o art. 150, § 4º, c/c o art. 156, VII. Com isso, tínhamos 10 anos de prazo (5 + 5 = 10).
470 DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR 118/05 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido." (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 566621, 2011).
471 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, EDcl no REsp 1269570/MG, ago/2012.
472 Apenas na hipótese em que a restituição de indébito tributário não é efetiva, em face do não pagamento de precatórios, é que se pode pretender a compensação independentemente de autorização legal, com fundamento direto no Texto Constitucional, pois, não efetuado o pagamento, tem o Judiciário de encontrar outro modo de dar cumprimento às

suas decisões, satisfazendo o direito do credor. A garantia de acesso à Justiça tem de ser efetiva, mesmo contra o Estado, sob pena de ruptura dos pilares do Estado de Direito. O art. 78 do ADCT atribui aos créditos de precatórios parcelados cujo pagamento esteja atrasado efeito liberatório para a quitação de tributos, autorizando, com isso, sua invocação para fins de compensação. Nos demais casos, contudo, ainda não há posição consolidada nos tribunais. A simples referência à possibilidade de cessão dos precatórios a terceiros no § 13 do art. 100 da CF, acrescido pela EC 62/09, não constitui autorização para sua utilização em compensações tributárias pelos cessionários.

473 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, AgRgREsp 1.295.822/PR, mai/2012.

474 Também cuidam da matéria os arts. 7º do DL 2.287/86 e 89, § 8º, da Lei 8.212/91.

475 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1213082/PR, 2011.

476 O art. 45 da Lei 8.212/91, que estabelecia prazo de 10 anos para as contribuições de seguridade social, foi declarado inconstitucional pelo STF, posição consolidada na **Súmula Vinculante 8**, de junho de 2008. RE 559.882-9.

477 Sobre a polêmica a respeito do que se deve entender por vício formal, vide: FERREIRA, Fayad. O Vício Formal no Lançamento Tributário: Fixação do prazo Decadencial a Partir de Decisão Anulatória Definitiva. São Paulo: Livre Expressão, 2010.

478 STJ, REsp 1.155.127.

479 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, AgRg no AREsp 302.363/SE, nov/2013.

480 Dec. 70.235/72: "Art. 42. São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III – de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício."

481 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1399591/CE, out/2013.

482 Vide, abaixo, o item relativo às leis complementares. Art. 5º do DL 1.569/77, STF RE 559.882-9. Arts. 2º, § 3º, e 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, STJ, REsp 708.227 e TRF4, AC 2000.04.01.071264-1.

483 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRg nos EDcl no AREsp 91.345/PE, abr/2012.

484 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1326094/PE, ago/2012.

485 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 1120295, 2010.

486 "1. A citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal. No entanto, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais, vem-se entendendo, de forma reiterada, que o redirecionamento da execução contra os sócios deve dar-se no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica." (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg no Ag 1211213/SP, 2011).

487 A inércia é requisito para o reinício do prazo prescricional: STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1222444/RS, abr/2012.

488 TRF4, Corte Especial, Rel. Desa. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, ARGINC 0004671-46.2003.404.7200, set/2010.

489 STJ, Segunda Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, AgRg no REsp 1.208.833/MG, ago/12; STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, AgRg no AREsp 383.507/GO, out/2013.

Capítulo XVIII – Garantias e Privilégios do Crédito Tributário

124. Meios de garantia e privilégios

O CTN cuida das garantias e dos privilégios do crédito tributário, os quais ora tem cunho material, ora processual. O CTN aí enquadra, dentre outras, as chamadas preferências do crédito tributário relativamente a outros créditos.

O art. 183 deixa claro que a matéria é tratada no CTN, mas não em caráter exaustivo, admitindo expressamente que o legislador estabeleça outras garantias e privilégios em atenção à natureza ou às características do tributo a que se refiram.

125. Sujeição do patrimônio do devedor à satisfação do crédito

Estão sujeitos à satisfação do crédito tributário **todos os bens e as rendas** do sujeito passivo, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, excetuados apenas os que a lei declare absolutamente impenhoráveis (arts. 184 do CTN e 30 da Lei 6.830/80 – LEF). A **inalienabilidade e a impenhorabilidade** estabelecidas, a qualquer tempo, por ato de vontade são inoponíveis ao Fisco.

Quando o débito tenha sido contraído em proveito da família, implica responsabilidade solidária do cônjuge fundada no interesse comum (art. 124, I, do CTN). Não aproveitando à família, resguarda-se a **meação**. Mas esta não impede a penhora e o leilão do bem, tampouco restringe a constrição à quota-parte do devedor. Conforme o art. 655-B do CPC, com a redação da Lei 11.382/06, “tratando-se de penhora de bem indivisível, a meação do cônjuge alheio à execução recairá sobre o produto da alienação do bem”.

126. Bens absolutamente impenhoráveis por determinação legal

Apenas os bens absolutamente impenhoráveis, assim considerados aqueles cuja impenhorabilidade decorra direta e exclusivamente da lei, independentemente de qualquer ato de vontade, é que não respondem pelo crédito tributário. É o que decorre, a contrario sensu, do art. 184 do CTN e do art. 30 da LEF.

O conceito de **bens absolutamente impenhoráveis**, na execução fiscal, é, pois, mais estreito do que aquele constante do art. 649 do CPC, que estabelece serem “absolutamente impenhoráveis: I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;”. A remissão a ato voluntário, constante do art. 649, I, do CPC, é inaplicável à execução fiscal. Os demais incisos e leis específicas são aplicáveis.

Aplicam-se, por exemplo, os demais incisos do art. 649 do CPC, com redação da Lei 11.382/06:

"CAPÍTULO IV – DA EXECUÇÃO POR QUANTIA CERTA CONTRA DEVEDOR SOLVENTE

Seção I – Da Penhora, da Avaliação e da Arrematação

Subseção I – Das Disposições Gerais.

[...]

Art. 648. Não estão sujeitos à execução os bens que a lei considera impenhoráveis ou inalienáveis.

Art. 649. São absolutamente impenhoráveis:

I – os bens inalienáveis [...];

II – os móveis, pertences e utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III – os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV – os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, observado o disposto no § 3º deste artigo;

V – os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão; VI – o seguro de vida;

VII – os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX – os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X – até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos, a quantia depositada em caderneta de poupança.

§ 1º A impenhorabilidade não é oponível à cobrança do crédito concedido para a aquisição do próprio bem.

§ 2º O disposto no inciso IV do caput deste artigo não se aplica no caso de penhora para pagamento de prestação alimentícia.

Art. 650. Podem ser penhorados, à falta de outros bens, os frutos e rendimentos dos bens inalienáveis, salvo se destinados à satisfação de prestação alimentícia."

De ampla aplicação é, ainda, o art. 1º da Lei 8.099/90, que cuida do "**bem de família**", estabelecendo que o imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, sendo que a impenhorabilidade compreende não apenas o imóvel, mas também os móveis que guarnecem a casa, excetuados as obras de arte e os adornos suntuosos. Tal impenhorabilidade é oponível à execução de

créditos tributários, mas não à execução daqueles relativos às contribuições previdenciárias sobre a remuneração de quem trabalha na própria residência (caso dos empregados domésticos, mas não de trabalhadores eventuais),[490] tampouco daqueles referentes a imposto predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar, nos termos do art. 3º, incisos I e IV da própria Lei 8.099/90. A interpretação destas exceções não deve ser extensiva.

Tem-se admitido a **renúncia à impenhorabilidade**, inclusive tácita, quando os bens objeto de constrição tenham sido livremente ofertados pelo executado em garantia da execução ou tenha ele deixado de alegar a impenhorabilidade na primeira oportunidade em que teve para se manifestar, à exceção do bem de família.[491] A proteção legal é **irrenunciável quanto ao bem de família**, porque não se restringe ao devedor, de modo que "este não poderá, por ato processual individual e isolado, renunciar à proteção, outorgada por lei em norma de ordem pública, a toda a entidade familiar".[492]

127. Arrolamento administrativo de bens

O art. 64 da Lei 9.532/97 determina à autoridade fiscal que proceda ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo (preferencialmente bens imóveis) sempre que houver **dívida vultosa**, sendo os créditos tributários de sua responsabilidade de valor superior a trinta por cento de seu patrimônio conhecido e superior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), conforme o § 7º do mesmo artigo, com o limite definido pelo Decreto 7.573/11.[493] O STJ admite a validade do arrolamento mesmo antes da constituição definitiva do crédito tributário.[494]

Justificam o arrolamento **créditos devidamente formalizados** (constituídos), por declaração do contribuinte ou por lançamento de ofício, este com a devida notificação do contribuinte, "pois somente com a constituição é que se podem identificar o sujeito passivo e o quantum da obrigação tributária...".[495]

O arrolamento, ou seja, a redução a termo da indicação de bens do sujeito passivo capazes de garantir o crédito tributário, **não tem o efeito legal de implicar indisponibilidade**,[496] mas é levado a registro, de modo que inibe eventuais interessados, além do que o proprietário, ao aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário, sob pena de requerimento e deferimento de medida cautelar fiscal (art. 64, § 4º, da Lei 9.532/97 e art. 2º, inciso VII, da Lei 8.397/92).

128. Ineficácia das alienações em fraude à dívida ativa

O art. 185 do CTN dispõe no sentido de que se presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo inscrito em dívida ativa. Estabelece, assim, um marco depois do qual eventuais **alienações que comprometam a satisfação do crédito tributário**, ainda que realizadas a título oneroso, serão consideradas pelo Juiz da Execução como ineficazes perante o Fisco. Efetivamente, a **ineficácia do negócio** só poderá ser afastada se demonstrado, pelo executado, que reservou bens suficientes para fazer frente aos seus débitos inscritos em dívida ativa.

Note-se que o art. 185 estabelece uma **presunção em favor do Fisco**, não o impedindo, de outro lado, de buscar a ineficácia de negócios anteriores à própria inscrição em dívida ativa quando possa demonstrar seu caráter fraudulento e a ausência de boa-fé também por parte do adquirente. Neste caso, contudo, não bastará alegar na Execução Fiscal; terá de fazê-lo através da ação própria (pauliana ou revocatória). Poderá o Fisco, ainda, valer-se da Medida Cautelar Fiscal de modo a obstar negócios que venham a comprometer patrimônio do devedor, ameaçando a garantia de satisfação dos créditos tributários, nos termos da Lei 8.397/92.

A distinção entre a **fraude à execução** e a **fraude contra credores** é útil na diferenciação de tais situações, devendo-se, apenas, atentar para o fato de que, em matéria tributária, para a ineficácia correspondente à fraude à execução basta que o débito esteja inscrito em dívida ativa, mesmo que ainda não ajuizado, não se fazendo necessários o registro de certidão de ajuizamento (art. 615-A do CPC, acrescentado pela Lei 11.382/06) ou a citação na execução.

129. Indisponibilidade dos bens

O devedor citado em execução fiscal tem o dever de apresentar o seu patrimônio para a satisfação do crédito tributário. Aliás, o § 1º do art. 656 e o art. 600 do CPC, ambos com a redação da Lei 11.382/06 e aplicáveis subsidiariamente à execução fiscal, são expressos justamente no sentido de que **é dever do executado indicar onde se encontram os bens sujeitos à execução**, exibir a prova de propriedade e se abster de qualquer atitude que dificulte ou embarace a realização da penhora, dever este cujo descumprimento é considerado ato atentatório à dignidade da Justiça, sujeito a multa.

Caso o devedor tributário, citado, não pagar nem apresentar bens à penhora e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará, por força do estabelecido no art. 185-A do CTN, a **indisponibilidade de seus bens e direitos**, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, para os órgãos de registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e de capitais.

Note-se que tal decretação de indisponibilidade depende da presença de três **requisitos**: a citação, a não apresentação de bens à penhora e a frustração das diligências para encontrar bens penhoráveis. Cabe ao Fisco, portanto, enquanto exequente, demonstrar a prévia realização de diligências (verificação de bens junto ao registro de imóveis e ao departamento de trânsito) e a frustração daquelas realizadas pelo oficial de justiça no domicílio do executado.

É importante ter em conta a posição do STJ no sentido de que a "indisponibilidade universal de bens e de direitos, nos termos do art. 185-A do CTN, não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do sistema Bacen Jud, disciplinada no art. 655-A do CPC (redação conferida pela Lei 11.382/2006)". Entende que "a penhora de dinheiro por meio do Bacen Jud tem por objeto bem certo e individualizado (recursos financeiros aplicados em instituições bancárias)" e que "é medida prioritária" que visa a "resgatar a efetividade na tutela jurisdicional executiva". E

decreta: "como o dinheiro é o bem sobre o qual preferencialmente deve recair a constrição judicial, é desnecessária a prévia comprovação de esgotamento das diligências (note-se, para localização de bens classificados em ordem inferior)".[497] O TRF4 segue a mesma linha: "Não sendo nomeados bens à penhora pelo executado, ou havendo nomeação insatisfatória, é de ser imediatamente deferida a utilização do BACENJUD", porquanto "O sistema Bacenjud é o meio para viabilizar a penhora de numerário na forma do art. 655, parágrafo sexto, do CPC".[498]

Efetivamente, a penhora de dinheiro, ainda que mediante utilização do BACENJUD, não está sujeita à disciplina do art. 185-A do CTN, mas à do art. 655-A do CPC, acrescentado pela Lei 11.382/06: "para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução" (caput), sendo que "as informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até valor indicado na execução" (§ 1º).

O dinheiro ocupa o todo da lista de bens preferenciais para fins de penhora na execução fiscal, nos termos do art. 11 da Lei 6.830/80. Aliás, também na execução disciplinada pelo CPC, o dinheiro é preferencial, conforme o art. 655 do Código. Considerando-se que, citado para pagar ou para nomear bens à penhora, o devedor tem o dever de indicar os seus bens respeitando a preferência legal, é legítimo que, na ausência de indicação de dinheiro penhorável e de outros bens, ou não concordando o fisco justificadamente com a penhora de outro bem não preferencial, possa o juízo da execução, mediante requerimento do exequente, utilizar-se do BACEN-JUD para identificar e penhorar dinheiro.[499] Desnecessário, portanto, o esgotamento de diligências.[500]

O bloqueio é limitado ao **valor da execução**. Ademais, é fundamental que haja cuidado no sentido de que não recaia sobre **depósitos impenhoráveis**, como valores correspondentes a salários, vencimentos e proventos e depósitos de até 40 salários mínimos em caderneta de poupança. Ocorrendo o bloqueio de bens impenhoráveis, tal deve ser comunicado pelo devedor para fins de pronto levantamento da indisponibilidade.

A determinação de bloqueio de ativos financeiros não implica violação ao **sigilo bancário**, pois sequer enseja o conhecimento de detalhes acerca da movimentação financeira do executado, como a origem e a destinação de recursos. O **dinheiro é preferencial** para fins de penhora (arts. 655, I, do CPC e 11, I, da LEF), sendo que o bloqueio o afeta à satisfação do crédito em execução, impedindo o executado de se furtar ao cumprimento das suas obrigações e à tutela jurisdicional a que tem direito o credor.

130. Preferência do crédito tributário, inclusive na recuperação judicial e na falência

O **crédito tributário tem preferência** relativamente a créditos de outra natureza, independentemente do tempo da sua constituição, **ressalvados apenas** os **créditos trabalhistas** e aos relativos a **acidente de trabalho**, conforme disposição inequívoca do art. 186 do CTN. Isso significa que, não tendo o devedor patrimônio suficiente para fazer frente a todas as suas dívidas, serão primeiramente satisfeitos os créditos trabalhistas e de acidente do trabalho e, logo em seguida, os créditos tributários, ficando, todos os demais, em posição inferior.

Na falência, contudo, estarão à frente do crédito tributário também **os créditos extraconcursais**, assim considerados aqueles relativos à própria administração da massa, como a remuneração do administrador judicial e de seus auxiliares e os créditos decorrentes de serviços prestados à massa (**Súmula 219** do STJ), bem como **os créditos com garantia real**, no limite do bem gravado, tendo, esta última preferência, sido estabelecida pela LC 118/05, que acrescentou o parágrafo único ao art. 186 do CTN. Tais normas constam, igualmente, da Lei de Falências (Lei 11.101/05), em seus arts. 83 e 84. Mas os **créditos trabalhistas, na falência**, só têm preferência até **150 salários mínimos por credor**, forte no art. 186, parágrafo único, II, do CTN combinado com o art. 83, I, da Lei 11.101/05.

Importa distinguir, na falência, os créditos relativos a tributos devidos, de um lado, dos créditos relativos a **multa** por descumprimento de obrigação tributária, de outro. Isto porque a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados, ou seja, aos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício, nos termos do art. 186, parágrafo único, III, do CTN e do art. 83, VIII, da Lei 11.101/05.

Ademais, contra a massa falida não são exigíveis **juros vencidos após a decretação da falência**, salvo para cobrança, em último lugar, se houver bens disponíveis após a satisfação de todos os demais débitos, por força do art. 124 da Lei 11.101/05.

No regime do DL 7.661/45 (antiga Lei de Falências), aplicável aos processos de falência ou de concordata ajuizados anteriormente ao início da vigência da Lei 11.101/05 (art. 192), os juros tinham o mesmo tratamento e as multas eram simplesmente inexigíveis, conforme determinavam os arts. 23, III, e 26 daquele DL e as **Súmulas 192** e **565** do STF.

Mas o fato de serem indevidas ou inexigíveis tais rubricas não significa que devam ser excluídas da CDA. Apenas são excluídas do cálculo, sem prejuízo de serem exigidas dos eventuais responsáveis tributários.

131. Autonomia da execução de crédito tributário mesmo havendo concurso de credores

Além de o crédito tributário gozar de preferência, também não se sujeita a concurso de credores, nos termos do art. 187 do CTN. A **Súmula 44** do extinto TFR já dispunha no sentido de que "ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos

autos do processo da quebra".

Assim, a cobrança do crédito tributário mantém a sua autonomia. Isso significa que a execução fiscal ajuizada não é afetada pela **superveniência de falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento**. Prossegue a execução em seu curso, na Vara em que ajuizada, não se fazendo necessário sequer que o Fisco habilite seu crédito no juízo universal.

O único cuidado que se impõe ao juízo da execução fiscal é verificar se há créditos que prefiram ao tributário a serem satisfeitos. Tal pode ser feito, por exemplo, mediante consulta ao Juízo da falência. Recebida a informação, pode-se enviar o numerário correspondente, ficando o saldo para a satisfação da dívida ativa. O STJ, contudo, tem proferido acórdãos no sentido de que o produto obtido na execução fiscal deve ser enviado, integralmente, ao Juízo da falência, sendo que este, conforme a classificação dos créditos, procederá à satisfação daqueles preferenciais e, havendo saldo, devolverá o montante necessário à satisfação da dívida ativa.[501]

O parágrafo único do art. 187 do CTN diz que: "O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I – União; II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e 'pro rata'; III - Municípios, conjuntamente e 'pro rata'." Os créditos de autarquias assumem a preferência do respectivo ente político, conforme entendimento consolidado pelo STJ na **Súmula 497: "**Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem", editada em agosto de 2012.

Notas

490 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, REsp 644.733, 2005.
491 STJ, Quarta Turma, Rel. Ministro HÉLIO QUAGLIA BARBOSA, AgRgEdclREsp 787707, 2006.
492 STJ, Segunda Seção, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, REsp 526.460, 2003.
493 Esse Decreto foi editado com suporte no § 10 do art. 64 da Lei 9.532/97, acrescentado pela Lei 11.941/09, que autoriza Executivo a aumentar ou restabelecer o limite.
494 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRg nos EDcl no REsp 1190872/RJ, abr/2012.
495 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 770.863, 2007.
496 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 689.472, 2006.
497 STJ, Primeira Seção, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, AgRg no Ag 1429330/BA, ago/2012.
498 TRF4, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, AG 0000543-34.2012.404.0000, mai/2012.
499 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, AgRg no REsp 1296737/BA, fev/2013.
500 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, EDcl no AgRg no REsp 1052098/PR, ago/2013.
501 STJ, Corte Especial, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, REsp 188.148, 2001.

Capítulo XIX – Administração Tributária

132. Órgãos de administração tributária

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária tem as prerrogativas de fiscalizar, lançar e cobrar o respectivo tributo. No âmbito federal, a maior parte dos tributos federais (os impostos em geral, as contribuições de seguridade social, inclusive as previdenciárias e a terceiros etc.) tem como sujeito ativo a própria União, que os administra através da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), forte na unificação da administração tributária federal estabelecida pela Lei 11.457/07. Aliás, no portal da RFB, encontram-se todas as informações oficiais sobre os tributos que fiscaliza: <www.receita.fazenda.gov.br>.

Nos âmbitos estadual, distrital e municipal, a administração dos tributos dá-se através das respectivas Secretarias da Fazenda.

133. Fiscalização tributária

Compete aos **Auditores Fiscais** da Receita Federal do Brasil realizar a fiscalização e proceder ao lançamento de créditos correspondentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nos âmbitos estadual, distrital e municipal compete aos respectivos fiscais as atribuições de fiscalização e lançamento.

As autoridades fiscais têm o "**direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores**", devendo ser exibidos quando solicitado, nos termos do art. 195 do CTN. Tal artigo estampa, assim, a obrigação inequívoca de qualquer pessoa jurídica de dar à fiscalização tributária amplo acesso aos seus registros contábeis, bem como às mercadorias e aos documentos respectivos. De fato, a obrigação do contribuinte de exibir os livros fiscais abrange também a obrigação de apresentar todos os documentos que lhes dão sustentação. Entendimento diverso jogaria no vazio a norma, retirando-lhe toda a utilidade, o que contraria os princípios de hermenêutica. Mas a prerrogativa do Fisco não alcança todo e qualquer documento. A correspondência do contribuinte, por exemplo, está protegida constitucionalmente por sigilo, nos termos do art. 5º, XII, da CF.

Vale destacar que **a atuação do fisco é toda documentada**. O art. 196 do CTN dispõe no sentido de que: "A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas". Esta exigência de formalização dos diversos atos recebe detalhamento no art. 7º, inciso I, do Dec. 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal).

A **fiscalização** depende de autorização específica constante de um **Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)** expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil,

autoridade responsável pelas atividades de fiscalização tributária no âmbito de cada Delegacia. O MPF deve ser cumprido em 120 dias, podendo tal prazo ser prorrogado.

Ostentando o MPF, o Auditor dará início à chamada **ação fiscal**, lavrando um **Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF)** e notificando o sujeito passivo a apresentar a documentação cuja análise seja necessária.

O art. 195 do CTN estampa a obrigação inequívoca de qualquer pessoa jurídica de dar à fiscalização tributária **amplo acesso** aos seus registros contábeis, bem como às mercadorias e aos documentos respectivos. Conforme a **Súmula 439** do STF, "estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação". A obrigação do contribuinte de **exibir os livros fiscais** abrange também a obrigação de apresentar todos os documentos que lhes dão sustentação. O parágrafo único do art. 195 determina que o contribuinte preserve os livros de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Dentre estes livros, estão o Livro Diário, em que é escriturada a posição diária de cada uma das contas contábeis, com seus respectivos saldos, o Livro Razão, utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro Diário, e o LALUR, livro de apuração do lucro real.[502]

O art. 197 do CTN estabelece, para tabeliães, instituições financeiras, administradoras de bens, corretores, leiloeiros e despachantes, inventariantes, síndicos, comissários e liquidatários, dentre outros que a lei designe em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, a obrigatoriedade de prestarem **informações sobre bens, negócios ou atividades de terceiros**. Preserva, contudo, em seu parágrafo único, as informações quanto aos fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo profissional, de modo que, nesses casos, o segredo prevalece sobre os deveres genéricos de informação tributária.[503]

A matéria atinente à obrigação das instituições financeiras é regulada, com maior detalhamento, pela LC 105/01, que determina a informação à administração tributária das operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, com identificação dos titulares e dos montantes globais movimentados mensalmente e, mediante requisição no bojo de procedimento fiscal devidamente instaurado, que seja facultado o exame de documentos, livros e registros atinentes às respectivas movimentações. Note-se que o **sigilo bancário** não constitui um valor em si. Tem cunho meramente instrumental, só se justificando em função da proteção dos verdadeiros direitos fundamentais consagrados constitucionalmente. Não ostenta, de modo algum, caráter absoluto.[504] Na quase totalidade dos países ocidentais, existe a possibilidade de acesso às movimentações bancárias sempre que tal seja importante para a apuração de crimes e fraudes tributárias em geral. No Brasil, não é diferente. A possibilidade de quebra depende da análise do caso concreto, considerando-se as suas circunstâncias específicas e o princípio da proporcionalidade.[505] Além disso, deve-se considerar que sequer ocorre propriamente uma quebra de sigilo, mas, isto sim, uma **transferência de sigilo**. Isso porque as informações sob sigilo bancário são repassadas ao Fisco, que tem a obrigação de mantê-las sob **sigilo fiscal**. O art. 198 do CTN é expresso no sentido de vedar a

divulgação, por parte da Fazenda Pública, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios.

Mas o STF mantém posição no sentido de que o acesso às movimentações financeiras dependeria de ordem judicial, ou seja, de que estaria sob **reserva de jurisdição**: "SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte". (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 389808, 2010).[506]

Caso seja necessária a **apreensão dos documentos** para análise, o Auditor lavrará o respectivo termo de apreensão.

Havendo descumprimento do dever de exibição dos livros e documentos por parte da pessoa sujeita à fiscalização, o Fisco pode aplicar multa por descumprimento de obrigação acessória[507] e buscar medida judicial que lhe assegure acesso aos mesmos. Embora o art. 200 do CTN autorize a requisição do auxílio de força pública pelas próprias autoridades administrativas quando, vítimas de embaraço no exercício de suas funções, for necessário à efetivação de medida de fiscalização, o STF tem entendido que, não obstante a prerrogativa do Fisco de solicitar e analisar documentos, os fiscais só podem ingressar em escritório de empresa quando autorizados pelo proprietário, gerente ou preposto. Em caso de recusa, o **auxílio de força policial** não pode ser requisitado diretamente pelos fiscais, mas pleiteado em Juízo pelo sujeito ativo, dependente que é de autorização judicial, forte na garantia de inviolabilidade do domicílio, oponível também ao Fisco.[508]

A determinação de apresentação da documentação prescinde da invocação de qualquer suspeita de irregularidade. A verificação da documentação pode ser feita até mesmo para simples conferência de valores pagos pelo contribuinte relativamente a tributos sujeitos a lançamentos por homologação. Efetivamente, jamais pode o contribuinte se furtar à fiscalização. Poderá, sim, opor-se a eventuais abusos dos agentes fiscais ou aos efeitos de eventual lançamento que entenda ilegal.

O art. 199 do CTN determina o **auxílio mútuo entre as administrações tributárias** dos diversos entes políticos e até mesmo a colaboração com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

A ação fiscal é encerrada com a lavratura de **Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF)**, normalmente acompanhado de **Relatório Fiscal** e, se for o caso, de **Auto de Infração** (AI), ao qual, necessariamente, deverão ser anexadas cópias de todos os documentos referidos no Termo e no Auto e entregues ao sujeito passivo.

134. Inscrição em dívida ativa

O crédito tributário definitivamente constituído, mas que permanece em aberto, em face da ausência de pagamento pelo contribuinte, é inscrito em dívida ativa. A matéria é regulada pelos arts. 201 a 204 do CTN, 2º da LEF (Lei 6.830/80) e 39 da Lei 4.320/64.

A constituição do crédito tributário poderá ter sido realizada mediante lançamento pela autoridade, não mais sujeito a recurso, ou por simples declaração ou confissão prestada pelo próprio contribuinte. Ambos são modos de formalização da existência e liquidez do crédito tributário, conforme destacamos no item específico sobre a matéria. Ademais, o art. 5º, §§ 1º e 2º, do DL 2.124/84 é expresso no sentido de que "o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito", sendo que, "não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da mula de 20% e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa para efeito de cobrança executiva", o mesmo dispondo o art. 74 da Lei 9.430/96, quanto ao montante devido, objeto de declaração de compensação quando a compensação não seja homologada ou venha a ser considerada não declarada. Ademais, a jurisprudência é uníssona neste sentido.[509] Por sua vez, o art. 12 da Lei 10.522/02, com a redação da Lei 11.941/09, dispõe no sentido de que: "O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário".

Tem sido admitida a inscrição em dívida do valor declarado, sem prejuízo do lançamento e inscrição de eventual diferença ainda devida. Portanto, poderemos ter mais de uma inscrição em dívida ativa relativamente ao mesmo tributo e competência, a primeira do valor declarado e a segunda da diferença apurada em auto de infração.

A inscrição em dívida ativa é feita, no âmbito federal, pelos Procuradores da Fazenda Nacional, mediante controle da legalidade da constituição do crédito, nos termos do art. 2º, §§ 3º e 4º, da LEF, do art. 12 da LC 73/93 e da Lei 11.457/07. Não havendo qualquer irregularidade, efetuam a inscrição em dívida ativa. Quando identificam vícios formais, ilegalidades ou imprecisões, devolvem o processo administrativo à Receita Federal do Brasil para revisão.

O **Termo de Inscrição em Dívida Ativa** é o documento que formaliza a inclusão da dívida do contribuinte no cadastro de Dívida Ativa. Seus **requisitos** constam nos arts 202 do CTN e 2º, § 5º, da LEF. Indicará o **nome e domicílio dos devedores, a quantia devida e a maneira de calcular os juros, a origem, a natureza e o fundamento legal do crédito, a data da inscrição e o número do processo administrativo de que se originar**. Da inscrição em dívida ativa, extrai-se a respectiva **Certidão de Dívida Ativa (CDA)**, que deverá conter os mesmos dados e que valerá como título executivo, nos termos do art. 202, parágrafo único, do CTN, art. 2º, § 5º, LEF, e art. 585, inciso VI, do CPC. Os requisitos, tanto do Termo de Inscrição em Dívida como da Certidão de Dívida Ativa, tem por fim evidenciar a certeza e liquidez do crédito neles representados e a ensejar ao contribuinte o exercício efetivo do seu direito de defesa quando do ajuizamento da execução fiscal.

Embora o art. 203 do CTN diga da nulidade da inscrição e da execução dela decorrente quando da omissão de quaisquer os requisitos previstos no art. 202, tem prevalecido o entendimento de que o **reconhecimento de nulidade depende da demonstração de prejuízo à defesa**. Eventual vício que não comprometa a presunção de certeza e liquidez e que não implique prejuízo à defesa, como no caso em que o débito já restou sobejamente discutido na esfera administrativa, não justifica o reconhecimento de nulidade, considerando-se, então, como simples irregularidade.[510] A referência, na CDA, a dispositivos revogados, embora revele má técnica, não autoriza o reconhecimento automático de nulidade quando também estejam referidos os dispositivos vigentes por ocasião dos fatos geradores e o crédito já tenha sido parcelado ou discutido administrativamente, de modo que se possa constatar que é de pleno conhecimento da embargante, não implicando prejuízo à defesa. Diferentemente, quando não haja nos autos elementos no sentido de ser do conhecimento do contribuinte a fundamentação específica aplicável, verificando-se, assim, prejuízo à defesa pela dificuldade de identificação da legislação pertinente, deve ser reconhecida a nulidade.

Não constando da inscrição e, posteriormente, da respectiva certidão, o **nome dos responsáveis tributários**, o fundamento legal da sua responsabilidade e o processo administrativo em que apurada, não poderá a futura execução ser automaticamente redirecionada contra os mesmos. Entendemos que o Fisco terá de apurar a responsabilidade, nos termos da Portaria RFB 2.284/10, oportunizando a defesa do responsável tributário, para só então, após o julgamento de eventuais impugnação e recurso, proceder à inscrição do seu nome em dívida e extrair título apto a ensejar execução contra ele. A Portaria PGFN 180/10, anteriormente, contentava-se com a apuração da responsabilidade pela própria PFN, como requisito para a inscrição do nome do suposto responsável no cadastro de dívida ativa. Os tribunais, por sua vez, vinham admitindo até mesmo que o Exequente demonstrasse, por simples petição nos autos da execução fiscal, os fundamentos de fato e de direito para o redirecionamento.[511] O STJ entende que, constando o nome do sócio da CDA, há presunção em favor do título, invertendo o ônus probatório: "O fato de constar da CDA o nome do sujeito passivo gera a presunção de que houve regular processo ou procedimento administrativo de apuração de sua responsabilidade na forma do art. 135, do CTN, a afastar o entendimento de que está ali por mero inadimplemento, que é o caso do acórdão eleito como paradigma".[512]

A dívida regularmente inscrita goza da **presunção de certeza e liquidez** e tem o efeito de prova pré-constituída. Tal presunção, porém, é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo nos termos do art. 204 do CTN. Caberá, portanto, ao devedor, apontar e comprovar os vícios formais ou materiais da inscrição ou, ainda, da declaração ou do lançamento que lhe deram origem.

O sujeito passivo **não tem direito à notificação quanto à inscrição**. Não há previsão legal nesse sentido, além do que já terá ele se defendido administrativamente por ocasião do lançamento. A inscrição, ato interno da Administração, faz-se apenas quando já definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, quando já superada a fase de defesa administrativa.

A inscrição não tem qualquer implicação no curso do **prazo prescricional**

relativamente aos créditos de natureza tributária. O art. 2º, § 3º, da LEF, que diz da suspensão do prazo prescricional por 180 dias, contados da inscrição do débito em dívida ativa, só é aplicável à dívida ativa não tributária. Quanto aos créditos tributários, sujeitam-se às normas gerais de direito tributário, as quais, nos termos do art. 146, III, b, da CF, abrangem a prescrição. Como o art. 174 do CTN, ao cuidar da matéria, em nível de lei complementar, não prevê a suspensão do prazo pela inscrição em dívida, tal não se dá.[513] A cobrança amigável feita pela Procuradoria da Fazenda Nacional, por Aviso de Cobrança, também não tem efeitos sobre a prescrição.

A inscrição e a cobrança de **débitos de pequeno valor** revelam-se, por vezes, desinteressantes e antieconômicas para a Fazenda Pública. Como os recursos financeiros e de pessoal são escassos, melhor atende aos princípios da economicidade e da eficiência concentrá-los na inscrição e cobrança de dívidas mais elevadas. Daí a existência de previsões legais estabelecendo limites mínimos para inscrição e execução e determinando o arquivamento das execuções de pequeno valor já existentes até que surjam outros débitos ou que seus acréscimos justifiquem sua retomada. Aliás, há normas determinando que sequer sejam lançados valores diminutos.

135. Certidões negativas de débito[514]

A exigência e a expedição de certidões de regularidade fiscal são reguladas pelos arts. 205 a 208 do CTN.

Decorre do art. 205 que apenas a **lei poderá exigir a apresentação de certidão negativa**, de modo que eventuais atos normativos que inovem, condicionando a prática de atos à ostentação de certidão para casos em que a lei não a requer expressamente, serão inválidos. Mas nem mesmo a lei poderá exigir a apresentação de CND sem **observância da razoabilidade e da proporcionalidade**. Não poderá comprometer desproporcionalmente direito do contribuinte.[515] O exercício de direitos constitucionais como o direito ao trabalho e ao livre exercício da atividade econômica, por exemplo, não podem, como regra, ser condicionados à ostentação de regularidade fiscal. Ademais, deve-se atentar para a **pessoalidade da situação fiscal**, de modo que não se condicione a certificação da regularidade fiscal de uma pessoa à verificação da regularidade de outra. O STJ censura o condicionamento da expedição de certidão para a pessoa física ao pagamento de dívida da empresa de que é sócio.[516]

As certidões devem ser expedidas no **prazo de até dez dias**, conforme o parágrafo único do art. 205 do CTN.

Certificar significa dar ao conhecimento **informações constantes de arquivos, livros ou sistemas** de determinada repartição. Não se compadece, pois, com especulações, com presunções. Exige o dado, o ato, devidamente anotado ou registrado.

Não basta eventual **presunção do Fisco** de que o contribuinte não tenha cumprido suas obrigações tributárias. Não é suficiente, e.g., que deixe de constar do sistema de controle da arrecadação ingressos a título de determinada contribuição mensal. É preciso que o Fisco possa apontar a existência de débito, o que depende de **prévia**

formalização do crédito tributário por declaração do contribuinte ou por lançamento da autoridade devidamente notificado ao contribuinte (art. 142). Efetivamente, embora o crédito surja simultaneamente à obrigação, apenas quando é documentada a sua existência é que o Fisco pode opor o crédito ao contribuinte, considerando-o devedor. No entanto, o § 10 do art. 32 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/09, dispõe no sentido de que o descumprimento das obrigações de declarar os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores de contribuições previdenciárias impede a expedição de certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. O STJ tem dado aplicação a dispositivos como este, embora sem fazer juízo quanto à sua constitucionalidade.[517]

A Certidão Negativa deve ser expedida quando efetivamente não conste dos registros do Fisco nenhum crédito tributário formalizado em seu favor. Havendo **lançamento** (auto de infração, notificação fiscal de lançamento de débito etc.) ou **declaração do contribuinte** (DCTF, Declaração de Rendimentos etc.), não terá o contribuinte direito à Certidão Negativa. O STJ, aliás, já assentou tal entendimento na **Súmula 446**: "Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa". O mesmo acontece nas **divergências entre a declaração do contribuinte e a respectiva guia de pagamento**, quando o montante pago é inferior ao declarado. Valores declarados como devidos e impagos, ou pagos apenas parcialmente, ensejam a certificação da existência do débito quanto ao saldo.

Havendo crédito tributário devidamente documentado, somente **Certidão Positiva** poderá ser expedida, cabendo, apenas, verificar se o contribuinte tem ou não direito à **Certidão Positiva com Efeitos de Negativa**.

O art. 206 do CTN estabelece que "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa".

Os sistemas do Fisco podem, pois, acusar três situações distintas:

1ª SITUAÇÃO: inexistência de formalização de crédito, dando ensejo à expedição de **Certidão Negativa de Débitos (CND)**;

2ª SITUAÇÃO: existência de crédito formalizado exigível e não garantido por penhora, dando ensejo à expedição de **Certidão Positiva de Débitos (CPD)**;

3ª SITUAÇÃO: existência de crédito formalizado não vencido, com a exigibilidade suspensa ou garantido por penhora, dando ensejo à expedição **de Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN)**.

O fato de estar **o crédito tributário sub judice** não dá ao contribuinte o direito à Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, porque o ajuizamento de ação não tem, por si só, qualquer efeito suspensivo da sua exigibilidade. Apenas nas hipóteses do art. 151 do CTN é que se poderá considerar suspensa a exigibilidade, ou seja nos casos de moratória ou parcelamento, depósito do montante integral, impugnação ou recurso administrativo, liminar ou antecipação de tutela.

Como a **penhora** também enseja a obtenção de certidão com efeitos de negativa, mas, por vezes, a execução tarda a ser ajuizada, tem-se admitido que o contribuinte se adiante à execução fiscal, oferecendo garantia em **Ação Cautelar de Caução** para a obtenção do efeito da penhora.[518] Não se cuida, por certo, de contracautela a amparar a concessão de liminar suspensiva da exigibilidade. Fosse assim, não poderia a execução ser ajuizada, pois pressupõe título certo, líquido e exigível. Cuida-se, na verdade, de antecipação de penhora, devendo observar, por isso, o rito previsto na LEF, especialmente a ordem de preferência constante do seu art. 11.

A comprovação da **regularidade perante a Fazenda Nacional** depende da obtenção, pelo contribuinte, de **certidão específica** quanto às contribuições previdenciárias, expedida pela SRFB, e de **certidão conjunta** quanto aos demais tributos e quanto à dívida ativa da União, também expedida pela SRFB. A certidão conjunta só é expedida quando não haja qualquer pendência. Havendo, deve ser esclarecida perante a Delegacia da Receita Federal ou, se relativo a débito inscrito em dívida ativa, perante a Procuradoria da Fazenda Nacional. A cada qual caberá, então, expedir certidão quanto aos débitos sob sua responsabilidade.

O Dec. 6.106/07, a IN RFB 734/07 e a Portaria Conjunta PGFN/RFB 3/07 disciplinam a comprovação da regularidade fiscal quanto aos tributos em fase de lançamento e cobrança administrativa e quanto aqueles já inscritos em dívida ativa.

Há, ainda, certidões específicas. O Decreto 14.560/04, do Município de Porto Alegre, dispõe sobre o requerimento e a emissão de certidões relativas aos tributos administrados pela Secretaria Municipal da Fazenda. Trata das certidões, dentre as quais a Certidão de Débitos Tributários do Imóvel, que especifica se o imóvel objeto do pedido possui débitos relativos ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e à Taxa de Coleta de Lixo (TCL). Esse tipo de certidão é importante para prevenir responsabilidades na aquisição de imóveis, de que cuida o art. 130 do CTN.

Notas

502 MARTINS, Iágaro Jung. Obrigações Acessórias: livros e declarações. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006 (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1).

503 VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. São Paulo: Atlas: 2007, p. 48.

504 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, MS 23.452, 1999; STJ, Sexta Turma, Rel. Ministro PAULO MEDINA, HC 24.577, 2003.

505 AMS 2003.70.00.012284-4.

506 Já decidira assim anteriormente: STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, MS 23.452, 1999.

507 Vide arts. 32 e 95 da Lei 8.212/91.

508 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, AgRRE 331.303, 2004; STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, HC 79.512, 1999.

509 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp 436.747, 2002; STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, AgREsp 443.971, 2002.

510 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, AgRgAg 485.548, 2003.

511 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 729.192, 2006; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, REsp 36.543, 1996.

512 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg nos EAREsp 41.860/GO, ago/2012.

513 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 708.227, 2005; STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, AgRgREsp 189.150, 2003.

514 Para maior detalhamento deste ponto, vide nossa obra Manual das Certidões Negativas de Débito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

515 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, ADI 173, 20008; STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 413.782, 2005; **Súmula STF 70**: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo; **Súmula STF 323**: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos; **Súmula STF 547**: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

516 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 721.569, 2005; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 439.198, 2003.

517 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 1.042.585, 2010.

518 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 536.037, 2005.

Capítulo XX – Impostos sobre o Patrimônio

As características do tributo que conhecemos por "imposto" são tratadas no Capítulo II deste livro. Lá, distinguimos o imposto das demais espécies tributárias e identificamos seu regime jurídico.

Agora, trataremos de cada um dos impostos do sistema tributário brasileiro para que possamos compreender qual a abrangência possível de cada um, o que delimita seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes e como foram efetivamente instituídos. Partimos das normas constitucionais de competência para as normas que constam das leis complementares até chegar nas leis ordinárias que os instituíram, sejam estas federais, estaduais ou municipais.[519]

136. Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)

A CF outorga competência aos Estados para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores. **Propriedade** é o direito real por excelência, o mais amplo, que envolve as prerrogativas de usar e dispor.[520] Já o conceito de **veículos automotores** compreende as coisas movidas a motor de propulsão, que circulam por seus próprios meios e que servem normalmente para o transporte viário de pessoas ou coisas, conforme o anexo I do Código Brasileiro de Trânsito. Entende o STF que **não abrange embarcações e aeronaves**.[521]

Trata-se de um **imposto real**, que considera isoladamente a riqueza correspondente à propriedade do veículo, sem qualquer subjetivação. Não se presta, por isso, para qualquer modalidade de progressividade, seja gradual, seja simples. O que o STF admite é que o legislador conceda descontos para o "bom condutor", ou seja, para o proprietário de automóvel que não apresente infrações de trânsito, entendendo que a finalidade extrafiscal de estimular a observância das leis de trânsito justifica a distinção de tratamento, não caracterizando violação à isonomia.[522]

Submete-se o IPVA, por certo, às **limitações** constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 do CTN e aplicáveis aos tributos em geral, como a legalidade, a isonomia, a irretroatividade, as anterioridades, a vedação do confisco e as imunidades genéricas a impostos. Mas o § 1º do art. 150 da CF excepciona o IPVA da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal no que diz respeito "à fixação da base de cálculo". Desse modo, as tabelas utilizadas para a definição do valor dos veículos conforme sua marca, modelo, ano de fabricação etc. podem ser alteradas ao final de um ano para aplicação ao fato gerador que se considere ocorrido já no início do ano subsequente, ainda que não decorridos noventa dias.

Embora a reserva de que trata o art. 146, III, a, da CF, não há lei complementar dispondo sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA. O CTN não cuidou da matéria porque, à época, inexistia competência para tributar a propriedade de veículos automotores, só surgida em 1985, com a EC 27 à Constituição de 1967. Mas, na ausência de lei complementar, o STF entende que os Estados estão autorizados a exercer

a **competência legislativa plena**, forte no art. 24, § 3º, da CF.[523]

No **Estado do Rio Grande do Sul**, o IPVA foi instituído pela **Lei 8.115/85**.

O imposto é anual e "tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor" (art. 2º). Mas, além de respeitar as imunidades constitucionais, há isenção para os Corpos Diplomáticos, para proprietários de máquinas agrícolas, tratores e veículos elétricos, para proprietários de veículos fabricados há mais de vinte anos, para deficientes físicos em relação a veículo adaptado, taxis, lotação e ônibus de transporte coletivo ou escolar, dentre outros (art. 4º). Esse artigo ainda dispensa o pagamento do imposto quando ocorre a "perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterize o seu domínio útil ou a sua posse", desonerando do pagamento "na proporção do número de meses em que o titular do veículo não exerceu seus direitos de propriedade e posse e enquanto estes não forem restaurados, nos casos de furto ou roubo".

Conforme o art. 5º, são contribuintes os proprietários de veículos sujeitos a licenciamento ou registro e, no caso de alienação fiduciária, o devedor fiduciário. O adquirente de veículo é responsável pelos débitos de IPVA que estejam em aberto.

A base de cálculo é o valor médio de mercado dos veículos (art. 8º): para os veículos novos, assim é considerado o valor constante do documento fiscal; para os usados, o divulgado pelo Executivo antes do início do ano-calendário em que será devido o tributo monetariamente atualizado.

A alíquota é de 3% para automóveis e camionetas, 1% para caminhões, ônibus e microônibus e também para veículos de locação, dentre outras definições constantes do art. 9º. Quando o veículo é novo, o imposto é "reduzido proporcionalmente ao número de meses decorridos do ano-calendário, anteriores ao mês de aquisição" (art. 10). Seu pagamento anual é requisito para a renovação da licença para trafegar (art. 11).

Metade do produto da arrecadação é repartido com os Municípios em que licenciados os veículos, por determinação constitucional. O art. 12 da lei gaúcha estabelecia, ainda, que a outra metade seria destinada ao Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem, que aplicaria 70% (setenta por cento) em investimentos e 30% (trinta por cento) em custeio, o que foi declarado inconstitucional pelo STF na Representação 1.342-1, em dez/1986, tendo em conta que o art. 167, IV, da CF veda a afetação dos impostos a órgão, fundo ou despesa.

É obrigação do contribuinte "conservar, no veículo, o documento comprobatório de quitação do imposto ou de sua desoneração, para fins de apresentação à autoridade competente, quando solicitado" (art. 13, V)

No **Estado de São Paulo**, cuida da matéria a **Lei 13.296/08**, que "Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA".

Define como seu **fato gerador** "a propriedade de veículo automotor" e considera-o ocorrido no dia 1º de janeiro de cada ano para os veículos usados e na data da aquisição para os veículos novos, tudo nos termos dos arts. 2º e 3º, sendo que este estabelece ainda outras regras quanto ao aspecto temporal para casos específicos.

Contribuinte é "o proprietário do veículo", sendo que, no caso de pessoa jurídica,

considera-se contribuinte "cada um dos seus estabelecimentos", nos termos do art. 5º.

É importante considerar que o adquirente de veículo é **responsável** pelo IPVA relativo a exercícios anteriores e que o proprietário que aliena veículo e não fornece os dados necessários à alteração do Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de trinta dias é responsável pelo IPVA "em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável", dentre outras hipóteses de responsabilidade tratadas no art. 6º da lei paulista. A responsabilidade "é solidária e não comporta benefício de ordem".

A **base de cálculo** do imposto é o valor de mercado do veículo usado, conforme tabela divulgada pelo Poder Executivo, considerados a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação, independentemente do estado de conservação, ou o valor constante no documento fiscal de aquisição do veículo, quando novo, forte no art. 7º. Há regras específicas para veículos antigos.

As **alíquotas** são de 1,5% para os veículos de carga, tipo caminhão, de 2% para ônibus e microônibus, caminhonetes cabine simples, motocicletas, máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, tratores e similares, 3% para veículos movidos exclusivamente a "álcool, gás natural veicular ou eletricidade" e 4% para os demais veículos, tudo conforme o art. 9º da lei paulista. Há redução de 50% relativamente aos veículos de locadoras.

Na aquisição de automóveis novos, o imposto é calculado de forma proporcional ao número de meses restantes do ano civil, nos termos do art. 11. Fica dispensado o pagamento do imposto a partir da ocorrência de furto ou roubo, quando ocorrido no Estado de São Paulo, casos em que "o imposto pago será restituído proporcionalmente ao período, incluído o mês da ocorrência em que ficar comprovada a privação da propriedade do veículo".

Há **isenção** para "veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física". Também há benefício de isenção relativamente ao único taxi utilizado profissionalmente pelo proprietário e para "ônibus ou micro-ônibus empregados exclusivamente no transporte público de passageiros, urbano ou metropolitano, devidamente autorizados pelos órgãos competentes". Há isenção, ainda, para "máquina de terraplanagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas" e para veículo com mais de vinte anos de fabricação, dentre outras hipóteses, conforme o art. 13.

O art. 17 da Lei 13.296/08 também estabelece que o imposto é **sujeito a lançamento por homologação**: "Artigo 17 – O contribuinte ou o responsável efetuará anualmente o pagamento do imposto, na forma estabelecida pelo Poder Executivo, o qual ficará sujeito à homologação pela autoridade administrativa competente". Assim, a iniciativa deve ser do contribuinte. Ao lançamento de ofício fica reservada função supletiva: "Artigo 18 – Verificado que o contribuinte ou responsável deixou de recolher o imposto no prazo legal, no todo ou em parte, a autoridade administrativa tributária procederá ao lançamento de ofício, notificando o proprietário do veículo ou o responsável

para o recolhimento do imposto ou da diferença apurada, com os acréscimos legais, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data do recebimento da notificação, reservado o direito de contestação".

137. Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

O art. 156, I, da CF outorga aos Municípios competência para instituir imposto sobre "propriedade predial e territorial urbana". Para compreendermos a amplitude da base econômica dada à tributação, importa considerar o que significa.

Propriedade é o direito real mais amplo, envolvendo as faculdades de usar, de gozar e de dispor.

Prédio é toda porção de terra ou de solo,constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções.[524] A combinação com "territorial", no entanto, leva ao entendimento de que o constituinte quis ressaltar a possibilidade de tributação da riqueza revelada não apenas pela propriedade da terra (territorial) como desta com as construções nela edificadas (predial).[525]

A **zona urbana**, por sua vez, parece constar na Constituição em oposição à área rural, pelo critério da localização. A zona urbana é definida por lei municipal, devendo observar os critérios constantes dos §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN. O § 1º exige, pelo menos, a existência dois melhoramentos de infraestrutura urbana, dentre os seguintes: "meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais", "abastecimento de água", "sistema de esgotos sanitários", "rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar" ou "escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado". O § 2º permite que sejam consideradas urbanas "áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou a comércio". Mas o STF e o STJ têm aplicado o art. 14 do Decreto-Lei 57/66, segundo o qual o IPTU "não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR".[526] Assim, combinam-se os critérios da localização e da destinação.

O IPTU é considerado um **imposto real**, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo. Mesmo assim, a Constituição expressamente autoriza sua **progressividade** tanto por razões meramente arrecadatórias ou fiscais como para fins extrafiscais. O art. 156, § 1º, com a redação que lhe deu a EC 29/01, autoriza a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, bem como a sua **seletividade**, de modo que tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso. Já o art. 182, que cuida da política de desenvolvimento urbano, faculta ao Município exigir do proprietário de terreno urbano que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, IPTU progressivo no tempo e desapropriação, razão pela qual os proprietários de terrenos urbanos pagam mais IPTU que os proprietários de casas, embora o valor venal dessas com seus terrenos seja muito superior ao daqueles.

O CTN define o fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPTU, estabelecendo o arquétipo possível desses aspectos da norma tributária impositiva, a ser observado pelas leis municipais quando da efetiva instituição do imposto.

O art. 32 do CTN estabelece que o IPTU "tem como **fato gerador** a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município". Extrapola, assim, a base econômica "propriedade" ao estender o imposto também ao domínio útil ou à posse.

O art. 33 do CTN define como **base de cálculo** o "valor venal do imóvel", ou seja, seu valor no mercado imobiliário. Tal valor não é verificado imóvel a imóvel e sim presumido conforme tabelas chamadas "planta fiscal de valores", que definem o valor do metro quadrado conforme a localização, a natureza e o nível da construção. Essas tabelas, normalmente constantes de anexos às leis instituidoras do IPTU, podem ser atualizadas mediante decreto, mas não em percentual superior ao índice oficial de correção monetária, conforme se vê da **Súmula 160** do STJ,[527] pois tal implicaria verdadeiro aumento do imposto sem lei. O parágrafo único do art. 33 proíbe que a lei considere, no valor venal, o valor dos bens móveis eventualmente mantidos no imóvel para efeito de utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Contribuinte do imposto, nos termos do art. 34 do CTN, é "o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título", dispositivo este que, embora esteja em consonância com a definição que o Código faz do fato gerador em seu art. 32, pode merecer censura constitucional por desbordar do titular da propriedade. O STJ já decidiu que só o possuidor que tenha animus domini é que pode ser chamado a pagar o IPTU, jamais o locatário ou o comodatário[528] ou mesmo o arrendatário.[529] Estes, normalmente, obrigam-se perante o proprietário, mas jamais poderão ser obrigados ao pagamento diretamente pelo Município.

No **Município de Porto Alegre**, IPTU é instituído pela **LC 07/73**. Todos os prédios e terrenos têm de estar inscritos na Secretaria Municipal da Fazenda. O ITPU tem como **fato gerador** a propriedade, a titularidade de domínio útil ou a posse a qualquer título de **prédio ou terreno**, abrangendo também o imóvel que, "embora localizado na zona rural, face sua utilização ou área, seja considerado urbano para efeitos tributários". Mas não alcança "o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial e que esteja localizado na 3ª Divisão Fiscal". A lei prevê que se considera "prédio a construção ocupada ou concluída, assim entendida aquela com carta de habitação", sendo que a incidência "independe do cumprimento de quaisquer outras exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas ao imóvel, sem prejuízo das cominações cabíveis".

Sua **base de cálculo** é o valor venal, sendo que, anualmente, é publicado decreto estabelecendo os preços do metro quadrado de terrenos e de construções (para o exercício de 2011, foi estabelecido pelo Decreto 16.816/10). O valor venal resulta da avaliação do terreno (preço do metro quadrado referente a cada face do quarteirão, a área do terreno e suas características peculiares) e da avaliação da construção (o preço do metro quadrado de cada tipo, a idade e a área).

As **alíquotas** são de 0,85% para imóveis residenciais e de 1,10% para imóveis não residenciais. Quanto aos terrenos, variam de 1,5% a 6%, conforme a localização (Divisão Fiscal) e o valor venal, sendo que a progressividade é gradual, porquanto resta expressamente previsto no § 9º do art. 5º que "O imposto devido é a soma das parcelas correspondentes a cada faixa de valor". Sujeitam-se à tributação como terreno os "os terrenos em que houver obra paralisada ou em andamento, edificações incendiadas, condenadas ou em ruínas, ou construções de natureza temporária", "o telheiro ou edificação que não constitui economia nem dependência desta" e "a sobra de área de prédio que, individualmente, possa receber construção". Quando há projeto arquitetônico de imóvel residencial aprovado, fica em 0,95% e quando o projeto diz respeito a imóvel não residencial, fica em 1,20%, mas tais alíquotas incidirão pelo prazo máximo de quatro anos. Terrenos em loteamento regular contam com alíquota de 0,2% pelo prazo de dois anos.

Há **desconto** de 20% para pagamento até 2 de janeiro e de 10% para pagamento até 10 de fevereiro. Pode ser parcelado em até 10 vezes, com primeiro vencimento em março.

No **Município de São Paulo**, a instituição do IPTU deu-se pela **Lei 6.989/66**, ainda em vigor. A regulamentação dá-se pelo Decreto 51.357/10, que consolida a legislação tributária municipal. Todos os imóveis, construídos ou não, situados na zona urbana do Município, são inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal, com base no qual é lançado o IPTU.

A lei municipal, para fins de disciplina jurídica, distingue o imposto predial do imposto territorial.

Quanto ao **imposto predial**, considera-se ocorrido o fato gerador no dia 1º de janeiro de cada ano, sendo que o lançamento é "é anual e feito um para cada prédio".[530] O imóvel de valor venal igual ou inferior a R$ 70.000,00 (setenta mil reais) é isento, exceto as unidades autônomas de condomínio tributadas como garagens e os estacionamentos comerciais.[531] Há, ainda, isenções para agremiações desportivas, conventos e seminários, templos etc.[532] A alíquota é de 1% para os imóveis residenciais, mas com desconto ou acréscimos conforme o valor venal, o que resulta em percentuais que vão de 0,8% a 1,6%.[533] Para imóveis com outra destinação, a alíquota é de 1,5%, também com desconto ou acréscimos acabam resultando em alíquotas efetivas que vão de 1,2% a 2%.[534] Há desconto de 50% para imóveis restaurados em localizações específicas e outros imóveis de caráter histórico ou de excepcional valor artístico, cultural ou paisagístico, nos termos do art. 1º da Lei 10.598/88.

Quanto ao **imposto territorial**, incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel não construído ou que tenha obra paralisada ou em andamento, edificações condenadas ou em ruínas ou mesmo construções de natureza temporária e, ainda, de imóvel em que a área construída seja proporcionalmente diminuta ou inadequada à sua situação, dimensões, destino ou utilidade. Considera-se ocorrido o fato gerador em 1º de janeiro de cada ano, sendo feito anualmente o lançamento. O imposto é de 1,5% sobre o valor venal, com descontos e acréscimos conforme o valor venal que

implicam **alíquotas efetivas** de 1,2% a 2%. Há descontos de até 50% para imóveis com vegetação declarada de preservação permanente. Também recebem desconto de 50% os imóveis localizados em área de proteção de mananciais.

Tanto o imposto predial como o imposto territorial paulistas são apurados mediante apuração do valor venal com base em **Planta Genérica de Valores**. Os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno são determinados em função de critérios como os preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário e características da região, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos no imóvel, tampouco as restrições ao direito de propriedade. Há normas bastante detalhadas para a definição do **valor venal** conforme diversas características do imóvel. Consideram-se a área predominante o padrão de construção, bem como a idade dos prédios. O valor venal de imóvel construído é apurado pela soma do valor do terreno com o valor da construção, nos termos do art. 17 da Lei 10.235/86.

A Lei 15.889/2013 do Município de São Paulo aumentou a base de cálculo do IPTU em 20% para imóveis residenciais e 35% para imóveis não residenciais e terrenos, mediante atualização dos valores unitários do metro quadrado da construção e terreno, que haviam sofrido a última revisão geral no ano de 2009 (Lei n° 15.44/2009). Contra essa elevação, o PSDB ajuizou a ADI n° 0201865-26.2013.8.26.0000, cuja liminar foi analisada e concedida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo em razão da sua relevância, em 11 de dezembro de 2013, sob a relatoria do Desembargador Péricles Piza. Além da verossimilhança quanto a vícios formais, também foi reconhecida verossimilhança na alegação de que "Apesar de a capacidade contributiva ser presumida em razão do valor venal do imóvel, a planta de valores eleva demasiadamente e sem critério o valor venal da maioria estarrecedora dos imóveis, violando os Princípios da Capacidade Contributiva e do Não Confisco, o que imputa inconstitucionalidade ao imposto." Contra tal liminar, os poderes executivo e legislativo do Município ajuizaram, perante o Supremo Tribunal Federal, os pedidos de Suspensão de Liminar (SL) 745 e 746, alegando "gravíssimo risco de ruptura social e de ruína institucional.". O Presidente do STF, Ministro Joaquim Barbosa, negou seguimento aos pedidos, determinando seu arquivamento, conforme noticiado no site do STF em 20 de dezembro de 2013.

138. Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR)

O art. 153, III, da CRFB outorga competência à União para a instituição de imposto sobre "propriedade territorial rural".[535]

A **propriedade** é o mais amplo dos direitos reais, envolvendo a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. É como aparece retratada no art. 1.228 do Código Civil (Lei 10.406/02)[536] e que já constava do art. 524 do Código Civil de 1916. É esta revelação de riqueza que foi apontada pela Constituição como capaz de ensejar a sujeição do seu titular a um imposto de competência da União com fundamento no seu art. 153, VI. Assim, não obstante toda a prática em sentido contrário e mesmo a letra do art. 29 CTN, o legislador só poderia indicar como contribuinte o proprietário, e não o titular de outros

direitos reais menos densos e que não revelam riqueza na condição de proprietário, ainda que seus titulares exerçam prerrogativas típicas do proprietário. Nesses casos, sempre serão prerrogativas parciais ou temporárias como no direito de superfície, nas servidões, no usufruto, no uso e no direito do promitente comprador, previstos no art. 1.225, II a VII, do Código Civil (Lei 10.406/02).

O adjetivo **territorial** indica que a competência é para a tributação da grandeza dimensionada pela propriedade da terra nua, diferentemente do que se tem no art. 156, I, em que a CRFB, ao definir a base econômica de competência dos Municípios, refere-se à propriedade "predial e territorial" urbana. A Lei 9.393/96, aliás, estabelece a incidência do ITR sobre a propriedade de imóvel por natureza, apontando, como base de cálculo, o valor da terra nua tributável (VTNt).

A palavra **rural**, por sua vez, é adjetivo que designa o que é próprio do campo, em oposição ao que é próprio da "cidade". Imóvel rural é o que se situa no campo, ou seja, na zona rural.[537] Se, de um lado, é certo dizer que o imóvel rural, normalmente, é destinado às atividades agropastoris, de outro é preciso deixar claro que o **critério** para a distinção de imóveis rurais de imóveis urbanos é o **da localização**, e não o da destinação, sendo relevante para tanto a análise do plano diretor de cada Município. Deve-se, ainda, contrastar o plano diretor com o art. 32, § 1º, do CTN que, ao estabelecer os requisitos mínimos de infraestrutura urbana para a consideração do que seja zona urbana (e, a contrario sensu, o que seja zona rural), previne conflitos de competência e dá elementos objetivos para que se resolvam os conflitos que porventura surgirem. Mas o STJ tem aplicado o art. 15 do DL 57/66 que, estabelecendo exceção ao art. 29 do CTN, **submete ao ITR também o imóvel situado na cidade, mas que esteja sendo destinado a atividade rural**, conforme se vê, adiante, quando cuidamos fato gerador desse imposto.

O texto constitucional, no § 4º do art. 153, com a redação da EC 42/03, também estabelece critérios a serem observados por ocasião da instituição do ITR. Refere, em primeiro lugar, que "**será progressivo** e terá suas alíquotas fixadas de forma a **desestimular a manutenção de propriedades improdutivas**" (inciso I do § 4º do art. 153). Isso enseja tanto o estabelecimento de alíquota maior à medida que aumenta a base de cálculo (progressividade), como a utilização extrafiscal do ITR, de modo que seja mais onerado o proprietário que não dê destinação econômica ao seu imóvel rural, produza apenas em parte do mesmo ou com baixo rendimento.

Ademais, o art. 153, § 4º, da CF dispõe que "**não incidirá sobre pequenas glebas rurais**, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel" (inciso II do § 4º do art. 153). Trata-se de verdadeira **imunidade**. A definição do que se deve considerar por "pequenas glebas rurais" no art. 2º da Lei 9.393/96, variando de conforme a região: "I – 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; II – 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; III – 30 ha, se localizado em qualquer outro município". A referência a proprietário que não possua outro imóvel consubstancia o denominado requisito da **unititularidade**. Com a redação da EC 42/03, não há mais a exigência de que o proprietário explore o imóvel só ou com

sua família. Basta que a única propriedade recaia sobre pequena gleba rural para que esteja amparada pela imunidade tributária relativamente ao ITR.

Prevê, ainda, o art. 153, § 4º, da CF que "**será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem**, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal" (inciso I do § 4º do art. 153).

Trata-se de inovação trazida pela EC 42/03 que **não chega a alterar a competência da União para a instituição do ITR**. Mas autoriza o legislador federal a delegar ao Município, mediante opção deste, a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, titular dos poderes de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento. Nesse sentido, sobreveio a Lei 11.250/05, autorizando a formalização de **convênios entre a União e os Municípios**. Nos termos da IN SRF 884/08, a Receita Federal se reserva competência supletiva para fiscalização, lançamento e cobrança do imposto, restando expresso, ainda, que o convênio entre União e Município "não abrange: I – o ITR lançado por homologação; II – a competência da RFB para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR); III – o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas". O Decreto 6.433/08 cuida do termo de opção. A repartição da receita tributária do ITR entre a União e os Municípios (50% para a União e 50% para o Município em que situado o imóvel) fica alterada na hipótese de opção do Município pela fiscalização e cobrança de que trata este inciso, cabendo, então, ao Município, a totalidade da receita relativa ao ITR por ele lançado (100%), nos termos do que dispõe o art. 158, II, da CRFB, com a redação que lhe foi atribuída pela EC 42/03.

O ITR possui **fato gerador continuado**, que não se consubstancia num ato ou negócio, mas numa situação jurídica, verdadeiro status jurídico. O CTN dispõe: "Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município". Note-se que o art. 29, ao ensejar a tributação não apenas da propriedade, mas também do domínio útil e da posse, desborda da base econômica dada à tributação, que é, nos termos do art. 153, VI, da CRFB, tão somente a "propriedade territorial rural".[538] A Lei 9.393/96 instituiu o ITR em toda a amplitude preconizada pelo CTN, incorrendo no mesmo vício: "Art. 1º O imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. § 1º (...)".

O art. 1º da Lei 9.393/96 segue o critério da localização na definição de imóvel rural, repetindo a redação do art. 29 do CTN. O § 2º do art. 1º da Lei 9.393/96 define: "considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município".[539] Mas o **critério da localização tem sido temperado com a exceção constante do art. 15 do DL 57/66**, que sujeitou ao ITR o imóvel que, mesmo situado na zona urbana do Município, "seja utilizado em exploração, extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial".[540] O STF já aplicou este DL 57/66,[541] e o STJ também o tem aplicado.[542]

Considera-se ocorrido o fato gerador do ITR "em **1º de janeiro** de cada ano", conforme o art. 1º da Lei 9.393/96. Nesta data, portanto, é que incide a legislação vigente acerca do ITR, gerando a obrigação tributária respectiva.

O aspecto espacial da hipótese de incidência do ITR é o **território nacional**, pois se trata de imposto da competência da União, e não há norma alguma em sentido contrário.

Contribuinte "é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título", nos termos do art. 4º da Lei 9.393/96.

O art. 30 do CTN definiu como **base de cálculo** do imposto o valor fundiário.[543] O valor fundiário é o valor da extensão de terra, ou seja, o valor da terra nua, sem considerar-se na avaliação o que a ela se agrega, como o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas. Mas, ao instituir o tributo, o art. 11 da Lei 9.393/96 determina que o cálculo se dê sobre o " **Valor da Terra Nua tributável – VTNt**", que define como sendo o valor da terra nua, excluídas as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico e as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal. Obtém-se o VTNt pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total. A Lei 9.393/96 detalha tais conceitos.[544]

As **alíquotas** do ITR, por sua vez, são estabelecidas na tabela de alíquotas anexa à Lei 9.393/96, variando conforme o tamanho do imóvel, em hectares, e o grau de utilização – GU. O grau de utilização é obtido pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável. As alíquotas vão de 0,03%, para os menores imóveis com elevado grau de utilização, até 20%, para os grandes imóveis improdutivos.

No regime da Lei 9.393/96, o ITR apresenta-se como **tributo sujeito a lançamento por homologação**: "Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior". Apenas quando não apurado pelo contribuinte ou apurado de modo incorreto é que será lançado de ofício, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96,[545] utilizando-se, então, de informações sobre o preço das terras nos termos da Portaria 447/02, que aprovou o Sistema de Preços de Terras – SIPT. [546] A IN SRF 438/04 dispõe, ainda, sobre a prova de regularidade fiscal de imóvel rural, disciplinando o requerimento e a expedição de Certidão Negativa de Débitos de Imóvel Rural.

Notas

519 Abordagem mais detalhada de cada imposto, fazemos em nosso livro Impostos Federais, Estaduais e Municipais, escrito em coautoria com José Eduardo Soares de Melo e publicado pela Livraria do Advogado Editora.
520 GLADSTON MAMEDE, em sua obra IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores, RT, 2002, entende que poderia incidir também sobre a posse, nos moldes do alargamento que o CTN, em seu art. 32, faz para o IPTU.
521 "IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves." (STF, Tribunal Pleno, RE 134.509, mai/02); "2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85)." (STF, Tribunal Pleno, RE 379.572/RJ, Rel. Ministro Gilmar Mendes, abr/07). A doutrina também se manifesta nesse sentido: "Do ponto de vista gramatical, não resta dúvida de que as

categorias dos aviões e das embarcações aquáticas são abrangidas pelo conceito manifestado pela expressão 'veículos automotores', eis que certamente são meios de transporte auto propulsados. Ocorre que nem sempre o significado semântico indica a melhor interpretação da norma. [...] a simples correspondência de vocábulos não basta para configuração da competência impositiva constitucionalmente estabelecida em favor dos Estados quanto à propriedade de veículos automotores. Faz-se necessário o exame histórico e teleológico da norma [...] já surge desde logo a necessidade de averiguar-se qual o sentido comum da expressão 'veículos automotores' para identificar se alcança embarcações e aeronaves. O que se verifica é que na linguagem comum, as embarcações são referidas como barcos ou navios, e as aeronaves são chamadas aviões. Já os automóveis são freqüentemente chamados de veículos e a expressão automotor tem clara ligação com a usualmente utilizada automóvel. Não parece ser da linguagem usual pretender referir embarcações e aeronaves como 'veículos automotores', que parecem compreender apenas carros, caminhões e ônibus." (FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. RDDT 113/107, fev/05).

522 STF, Tribunal Pleno, ADIMC 2.301, set/00.

523 STF, REAgRg 206.500-5; Ag(AgRg) 167.777; RE 236.931.

524 SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 28ª ed. Forense, 2009, p. 1072.

525 Distingue-se o IPTU do ITR, nesse ponto, porquanto o ITR só pode incidir sobre a propriedade territorial rural, de modo que a sua base de cálculo é estabelecida a partir do preço da terra nua, sem benfeitorias, enquanto o IPTU tem como base de cálculo o valor venal do imóvel como um todo (terreno, casa, apartamento, sala comercial etc.).

526 STF, RE 140.773; STJ, REsp 1.112.646 e AgRgResp 679.173.

527 **Súmula 160** do STJ: "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

528 STJ, REsp 325.489.

529 STJ, AgRgAg 1.009.182.

530 Art. 14 da Lei 6.989/66, cm a redação da Lei 14.256/06 e art. 13 do Decreto 51.357/2010.

531 Art. 17 do Decreto 51.357/10.

532 Art. 19 do Decreto 51.357/10.

533 Conforme o art. 7º-A da Lei 6.989/66, com a redação da Lei 13.475/02 e da Lei 15.044/09.

534 Conforme o art. 8º da Lei 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei 13.250/01, e o art. 8º-A da Lei 6.989/66, com a redação da Lei 13.475/02 e da Lei 15.044/09.

535 "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI – propriedade territorial rural;"

536 Código Civil (Lei 10.406/02): "Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha".

537 "(...) a Constituição Federal traz, de forma implícita, a definição de imóveis rurais e urbanos, utilizando-se, para tanto, do critério da localização. De fato, da leitura dos capítulos Da Política Urbana e Da Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária, ambos do título da Ordem Econômica e Financeira, é o que se tira. A Constituição vinculou a expressão propriedade urbana à cidade, prevendo que deve atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor aprovado pela Câmara Municipal. Quando a Constituição se refere a imóvel rural, por sua vez, o faz em contraposição a imóvel urbano." (PAULSEN, Leandro. Desapropriação e Reforma Agrária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 95).

538 Parte da doutrina não vislumbra qualquer inconstitucionalidade. Vide, e.g.: MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário nacional. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 349.

539 A continuidade tem sentido econômico, de utilidade ou aproveitamento. Assim, ainda que várias sejam as matrículas, os imóveis contínuos de um mesmo proprietário, titular de domínio útil ou possuidor serão considerados como um único imóvel rural para fins de tributação a título de ITR, o que poderá repercutir na alíquota aplicável, pois a lei estabelece alíquotas diferenciadas conforme o tamanho do imóvel. Vide: ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. Manual de Tributos da Atividade Rural. São Paulo: Atlas, 2001, p. 377.

540 DL 57/66: "Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sôbre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados".

541 "(...) IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (I.P.T.U.). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (I.T.R.). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. R.E. não conhecido, pela letra 'a' do art. 102, III, da C.F., mantida a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal de Sorocaba, de n. 2.200, de 03.06.1983, que acrescentou o § 4º ao art. 27 da Lei n. 1.444, de 13.12.1966. 2. R.E. conhecido, pela letra 'b', mas improvido, mantida a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei federal n. 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-Lei 57, de 18.11.1966. 3. Plenário. Votação unânime." (STF, Tribunal Pleno, RE 140773/SP, Rel. Ministro Sydney Sanches, out/98).

542 "IPTU. ITR. INCIDÊNCIA. CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL INSUFICIENTE. NECESSIDADE DE SE OBSERVAR, TAMBÉM, A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL... 1. O critério da localização do imóvel não é suficiente para que se

decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se, também, a destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do Decreto-Lei 57/66. 2... 3. Necessidade de comprovação perante as instâncias ordinárias de que o imóvel é destinado à atividade rural. Do contrário, deve incidir sobre ele o IPTU...” (STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag 993.224/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, mai/ 08).

543 CTN: “Art. 30. A base de cálculo do imposto é o valor fundiário”.

544 Lei 9.393/96: Art. 10 (...) § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: I – VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a: a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas; II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei 7.803, de 18 de julho de 1989; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; (Vide Medida Provisória 2.166-67, de 24 de agosto de 2001) d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006) e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei 11.428, de 2006) f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluída pela Lei 11.727, de 2008) III – VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total; IV – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo (Redação dada pela Lei 11.428, de 2006); V – área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha: a) sido plantada com produtos vegetais; b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; d) servido para exploração de atividades granjeira e aqüícola; e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993; VI – Grau de Utilização – GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável. § 2º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT. § 3º Os índices a que se referem as alíneas b e c do inciso V do § 1º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a: a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município. § 4º Para os fins do inciso V do § 1º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria. § 5º Na hipótese de que trata a alínea “c” do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte. § 6º Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam: I – comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens; II – oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

545 Lei 9.393/96: “Dos Procedimentos de Ofício Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização. § 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios. § 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais”.

546 Portaria SRF 447/02: “Art. 1º Fica aprovado o Sistema de Preços de Terras (SIPT) em atendimento ao disposto no art. 14 da Lei 9.393, de 1996, que tem como objetivo fornecer informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto Territorial Rural (ITR)”.

Capítulo XXI – Impostos sobre a Transmissão de Bens

139. Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI)

O art. 156, II, da Constituição outorga aos Municípios competência para instituir imposto sobre "transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição". É o chamado ITBI. A competência é sempre do Município da situação do bem, nos termos do art. 156, § 2º, da CF.

A **transmissão** de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos dá-se mediante registro do respectivo título (como a escritura de compra e venda) no Cartório de Registro de Imóveis. O art. 1.227 do Código Civil dispõe que "Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro". O art. 1.245, que cuida especificamente da aquisição da propriedade, dispõe: "Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis". De qualquer modo, pode o legislador determinar que o pagamento seja feito já antecipadamente, por ocasião da escritura, como medida de praticabilidade tributária que vise a evitar o inadimplemento. Isso porque toda escritura deve ser levada a registro, de modo que se pode presumir a iminência do fato gerador. Mas o STJ já decidiu que "a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico".[547]

A transmissão inter vivos é a transferência do direito de uma pessoa a outra por força de um negócio jurídico. Não se confunde com a aquisição originária da propriedade,[548] que se não se sujeita à incidência deste imposto porque não implica transmissão.[549]

O s **direitos reais** estão arrolados no art. 1.225 do Código Civil: propriedade, superfície, servidões, usufruto, uso, habitação, direito do promitente comprador do imóvel, penhor, hipoteca, anticrese, concessão de uso especial para fins de moradia e concessão de direito real de uso. A **Súmula 326** do STF dispõe: "É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre a transferência do domínio útil".

H á **imunidade** para a transmissão na realização de capital[550] de pessoa jurídica e também nas transmissões decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, exceto quando a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, nos termos do art. 156, § 2º, I, da CF.

O STF entende que o ITBI é um **imposto de natureza real[551] e que, por isso, não se presta à progressividade,[552] ou seja, não pode ter alíquotas progressivamente maiores conforme o aumento da base de cálculo.**

O CTN dispõe que o fato gerador é a "transmissão", a qualquer título, da propriedade e do domínio útil (art. 35, I) ou "de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia" (35, II). Conforme a **Súmula 111** do STF: "É legítima a

incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação".

A **base de cálculo** "é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos" (art. 36). Quando da transmissão da propriedade, considera-se o seu **valor venal**, ainda que haja gravames temporários.[553] De outro lado, dispõe a **Súmula 108** do STF: "É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local". A **Súmula 110** do STF, por sua vez, dispõe: "O Imposto de Transmissão Inter Vivos não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno".

Os Municípios estabelecem **Plantas Genéricas de Valores** – PGVs – com os critérios gerais que servem para a definição, nos casos concretos, do valor de cada imóvel conforme suas características ou valem-se das Plantas Fiscais de Valores utilizadas para cálculo do IPTU, utilizando-as para fins de ITBI. Tal é válido, desde que não implique base de cálculo superior ao real valor de cada imóvel.

As **alíquotas** são fixadas pela legislação municipal, não prevendo mais a Constituição a fixação de limite por Resolução do Senado, o que só está previsto para o ITCMD, mas não para o ITBI.

Contribuinte pode ser qualquer das partes na operação tributada, nos termos do art. 42 do CTN.

No **Município de Porto Alegre**, o ITBI foi instituído pela **LC 197/1989**. Tem como **fato gerador** a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, e a cessão de direitos relativos a tais transmissões. Considera-se ocorrido o fato gerador (aspecto temporal) por ocasião da lavratura da escritura pública ou da formalização do título hábil a operar a transmissão, ou ainda, se inocorrentes os casos anteriores, na data do registro do ato no ofício competente. Dispõe a lei, ainda, que "Na dissolução da sociedade conjugal, excesso de meação, para fins do imposto, é o valor em bens imóveis, incluído no quinhão de um dos cônjuges, que ultrapasse 50% do total partilhável, "Na cessão de direitos hereditários formalizada no curso do inventário, para fins de cálculo do imposto, a base de cálculo será o valor dos bens imóveis que ultrapassar o respectivo quinhão" e que "No total partilhável e no quinhão, mencionados nos parágrafos anteriores, serão considerados apenas os bens imóveis".

Contribuintes são o adquirente, na compra e venda, cada um dos **permutantes** em relação ao imóvel ou ao direito adquirido por permuta e o **cedente** nas cessões de direitos, mas o transmitente e o cessionário respondem solidariamente.

Incide sobre o **valor venal do imóvel**, atribuído pelo agente fiscal, correspondendo ao valor de mercado do imóvel. O agente fiscal estima o valor venal do imóvel em até cinco dias úteis "contados a partir da apresentação do requerimento no órgão competente". Esse requerimento pode ser feito por meio de qualquer tabelionato. O art. 14 da lei ainda estabelece que "Não serão deduzidos da base de cálculo do imposto os

valores de quaisquer dívidas ou gravames, ainda que judiciais, que onerem o bem, nem os valores das dívidas do espólio". **Alíquota de 3%**. A alíquota é reduzida para 0,5% quanto aos valores objeto de financiamento imobiliário e provenientes de recursos do FGTS do adquirente, sujeita a limite o valor sujeito à alíquota reduzida.

Deve ser pago antes mesmo da lavratura da escritura pública de compra e venda, só se admitindo parcelamento antes da ocorrência do fato gerador, em até doze parcelas. Aliás, o art. 26 da LC 197/1989 estabelece que "Não poderão ser lavrados, transcritos, registrados ou averbados, pelos Tabeliães, Escrivães e Oficiais de Registro de Imóveis, os atos e termos de sua competência, sem prova do pagamento do imposto devido, ou do reconhecimento de sua exoneração", sendo que "Os tabeliães ou Escrivães farão constar, nos atos e termos que lavrarem, a estimativa fiscal, o valor do imposto, a data do seu pagamento e o número atribuído à guia pela Secretaria Municipal da Fazenda ou, se for ocaso, a identificação do documento comprobatório da exoneração tributária". Ademais, os tabeliães e oficiais de registro de imóveis são obrigados a apresentar à Secretaria Municipal da Fazenda, mensalmente, a relação dos imóveis que, no mês anterior, tenham sido objeto de transmissão ou cessão, mediante apresentação da **Declaração de Operações Imobiliárias do Município (DOIM)**, sob pena de multa. Mas, o valor é restituído "quando não se formalizar o ato ou negócio jurídico que tenha dado causa ao pagamento".

É **isenta a primeira aquisição** de terreno destinado à construção de casa própria de baixo valor, bem como de casa própria por meio de programa governamental de habitação destinado a famílias de baixa renda (art. 8º).

A lei instituidora do ITBI no **Município de São Paulo é a Lei Municipal 11.154/91**, regulada pelo Decreto 51.357/10, que consolida a legislação tributária do município.

O art. 115 do Regulamento diz que o ITBI tem como **fato gerador** "a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso: a) de bens imóveis, por natureza ou acessão física; b) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia e as servidões;" e "a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis".[554] Compreende, nos termos do art. 116, a compra e venda; a dação em pagamento; a permuta; o mandato em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de bem imóvel e respectivo substabelecimento, ressalvado o disposto no artigo 117, inciso I; a arrematação, a adjudicação e a remição; o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou monte-mor. o uso, o usufruto e a enfiteuse; a cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação; a cessão de direitos decorrente de compromisso de compra e venda; a cessão de direitos à sucessão; a cessão de benfeitorias e construções em terreno compromissado à venda ou alheio; a instituição e a extinção do direito de superfície; e todos os demais atos onerosos translativos de imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis.[555]

Considera **contribuintes** aqueles que transmitem o direito, nos termos do seu art. 120: os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos; os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda; os transmitentes, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil; os superficiários e os cedentes, nas instituições e nas cessões do direito de superfície.[556]

A **base de cálculo**, nos termos do art. 121, " é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado".[557] Desse modo, poderá não corresponder exatamente ao valor da operação, ou seja, ao valor constante do negócio jurídico realizado. Os §§ 1º e 2º é claro no sentido de que "Não serão abatidas do valor venal quaisquer dívidas que onerem o imóvel transmitido", mas que "Nas cessões de direitos à aquisição, o valor ainda não pago pelo cedente será deduzido da base de cálculo".

O Município de São Paulo divulga os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal, facultando ao contribuinte, caso não concorde, requerer fundamentadamente a avaliação especial do imóvel (arts. 122 e 123 do Regulamento). O valor da base de cálculo é reduzido, "na instituição de usufruto e uso, para 1/3 (um terço)", "na transmissão de nua propriedade, para 2/3", "na instituição de enfiteuse e de transmissão dos direitos do enfiteuta, para 80%", "na transmissão de domínio direto, para 20%".

A **alíquota** normal é de 2%. Mas fica em 0,5% nas transmissões "compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação – SFH, no Programa de Arrendamento Residencial – PAR e de Habitação de Interesse Social – HIS" até o limite de R$ 42.800,00, conforme o art. 125 do Regulamento; nas superiores, a faixa até o limite é tributada à razão de 0,5%, e a faixa acima do limite, à razão de 2% (art. 10 da Lei 11.154, de 30/12/91, com a redação da Lei 13.107, de 30/12/00 e da Lei 14.865, de 29/12/08).

A legislação determina o **pagamento antecipado** quando o ato ou contrato seja realizado por instrumento público, ficando os notários, oficiais de Registro de Imóveis, ou seus prepostos, obrigados a verificar a exatidão e a suprir as eventuais omissões dos elementos de identificação do contribuinte e do imóvel transacionado no documento de arrecadação, nos atos em que intervierem. Quando o negócio for realizado por instrumento particular, o imposto deverá ser pago nos dez dias posteriores. Já na arrematação, adjudicação ou remição, o imposto será pago dentro de 15 dias desses atos, antes da assinatura da respectiva carta e mesmo que essa não seja extraída. Nas transmissões realizadas por termo judicial, em virtude de sentença judicial, o imposto será pago dentro de 10 (dez) dias, contados do trânsito em julgado da sentença ou da data da homologação de seu cálculo, o que primeiro ocorrer. Tudo nos termos dos arts. 127 a 130 do Regulamento.

Não sendo pago no vencimento, será acrescido de correção monetária, multa moratória de 0,33% até o limite de 20% e juros de 1% ao mês. Quando o débito é apurado pela fiscalização, a multa é de 50%. Comprovada omissão ou falsidade, a multa

é de 100% sobre o total do débito.

140. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD)

É dos Estados a competência para instituir impostos sobre "transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos", nos termos do art. 155, I, da CF, com a redação da EC 3/93. Transmissão é transferência jurídica, implicando a sucessão na titularidade do bem ou direito. Será causa mortis quando ocorra por força do falecimento real ou presumido do titular. A **Súmula 331** do STF já dispunha: "É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis no inventário por morte presumida". Aberta a sucessão, "a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários", conforme o art. 1.784/CC. A doação também implica transferência de titularidade de bem ou direito, mas decorrente ato jurídico inter vivos a título gratuito. O art. 538 do Código Civil refere-se à doação como o contrato em que uma pessoa, "por liberalidade", transfere bens ou vantagens do seu patrimônio para outra. Note-se que em nenhum dos casos – transmissão causa mortis ou doação – há qualquer contraprestação. Quanto aos bens imóveis, a transferência ocorre através do registro imobiliário; quanto aos móveis, pela tradição (art. 1.267 do CC).

A **ausência de onerosidade** é o traço comum entre tais transmissões. Ao referir-se a **quaisquer bens ou direitos**, o dispositivo constitucional dá enorme abrangência a tal base econômica, alcançando inclusive a transmissão de imóveis.[558]

No RE 562.045, o STF está decidindo sobre a possibilidade de **progressividade** no ITCMD. Há diversos votos em sentido afirmativo, considerando que o caráter dinâmico do fato gerador a autoriza. É que não incide sobre a propriedade, mas sobre a transmissão a título gratuito, podendo-se vislumbrar nessa medida capacidade contributiva de quem recebe. Entendimento contrário funda-se no caráter real do imposto.

O art. 155, § 1º, I e II, da CF define o **Estado competente** quando se tratar de imóveis (Estado da situação do bem) ou de móveis, títulos e créditos (Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador). Conforme o inciso III, cabe à lei complementar definir a competência nos casos de o doador ter domicílio ou residência no exterior ou de o de cujos possuir bens, ser residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior.

Considera-se ocorrido o fato gerador e incide a **lei vigente à época do óbito**. Este o posicionamento do STJ: "2. Pelo princípio da saisine, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do de cujus. 4. Incidência da **Súmula 112**/STF".[559] Mantém-se, assim, a orientação da antiga **Súmula 112** do STF: "O Imposto de Transmissão Causa Mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão". Mas, conforme a **Súmula 114** do STF, "O Imposto de Transmissão Causa Mortis não é exigível antes da homologação do cálculo".

Vale destacar: "Não se aplica Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação – ITCD nos bens pertencentes à **viúva meeira**, pois ela não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável".[560]

Outro ponto a ter em conta é que o **adiantamento de legítima** configura fato gerador do imposto sobre doação e não do imposto sobre transmissão causa mortis.[561] Se a base de cálculo seria a mesma, a alíquota pode ser diversa em alguns estados da federação.

Importa ter em consideração as Súmulas do STF no sentido de que "O Imposto de Transmissão Causa Mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação" (**Súmula 113**) e que "Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o Imposto de Transmissão Causa Mortis" (**Súmula 115**).

A **alíquota** máxima possível é de 8%, limite este estabelecido pela Resolução 9/92 do Senado Federal forte no que prevê o art. 155, § 1º, V, da CF. Não podem os estados estabelecer que a alíquota do seu imposto seja equivalente à alíquota máxima, porque a instituição do tributo exige a definição da alíquota pelo ente competente.[562]

Nos termos do art. 192 do CTN, "nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas", o que envolve também o pagamento do ITCMD. É certo que "a comprovação do pagamento de todos os tributos somente condiciona a expedição do formal de partilha e dos respectivos alvarás, mas não a tramitação do arrolamento sumário, ou seja, apenas após o trânsito em julgado da sentença de homologação de partilha é que há a necessidade de comprovação pela Fazenda do pagamento de todos os tributos (não apenas dos impostos incidentes sobre os bens do espólio) para a expedição do formal de partilha".[563] No inventário, podem ser resolvidas questões incidentais relativas à incidência, cálculo ou mesmo isenção de tal imposto, até porque, "tratando-se de inventário, compete ao juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, proceder ao cálculo do imposto de transmissão causa mortis, conforme dispõem os arts. 1.012 e 1.013 do CPC"; "enquanto não homologado o cálculo do inventário, não há como efetuar a constituição definitiva do tributo, porque incertos os valores inventariados sobre o qual incidirá o percentual da exação, haja vista as possíveis modificações que os cálculos sofrerão ante questões a serem dirimidas pelo magistrado, nos termos dos arts. 1.003 a 1.011 do CPC".[564] Mas no arrolamento sumário não se admitem estes questionamentos, sobrestando-se o feito até que decididas as questões administrativamente.[565] A Lei 11.441/07, alterou os arts. 982 e 983 do CPC para permitir a realização do inventário e da partilha por escritura pública quando não haja testamento nem interessado incapaz e todos os herdeiros estiverem de acordo. A escritura não será lavrada sem a prévia comprovação do pagamento do ITCMD.

A plêiade de dispositivos de direito civil, processual civil e registral que dizem respeito às sucessões acaba por tornar complexa a análise da matéria, principalmente no que diz respeito ao modo de lançamento do tributo e ao seu prazo decadencial. O STJ já decidiu que "No Estado do Rio de Janeiro, a Lei 1.427/89 estabelece que, quando o inventário se

processar sob a forma de rito sumário o imposto de transmissão será objeto de declaração do contribuinte nos 180 (cento e oitenta) dias subsequentes à ciência da homologação da partilha ou da adjudicação", sendo que "Não havendo tal declaração no prazo legal, nasce para o Fisco o direito de proceder ao lançamento de ofício (art. 149, II, do CTN), o que deverá ocorrer no prazo qüinqüenal do art. 173, I, do CTN...".[566] Ou seja, trata-se de tributo sujeito a lançamento por declaração. Não sendo cumprida pelo contribuinte sua obrigação, surge para o fisco a possibilidade de proceder ao lançamento de ofício no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte. E a doutrina segue procurando esclarecer a situação. Pela pertinência, transcrevo as críticas de CARLOS VICTOR MUZZI FILHO a respeito da matéria:

> "Examino, aqui, a tributação, incidente sobre a transmissão causa mortis..., concentrando o exame na forma de lançamento adotada (ou adotável)... [...] ainda há muita confusão teórica sobre estes aspectos do imposto sobre heranças, confusão que é aumentada pela existência de normas processuais que disciplinam o 'cálculo do imposto' nos processos de inventário e partilha (arts. 1.102 e art. 1.103, ambos do Código de Processo Civil, CPC) e que são objeto de antigas súmulas do Supremo Tribunal Federal (por exemplo, Súmulas n°s 113, 114 e 115, entre outras). Ademais, alterações na legislação processual permitiram 'o inventário e a partilha por escritura pública' (art. 982 do CPC, na redação da Lei nº 11.441, de 2007), chamado inventário extrajudicial, o que suscita ainda mais dúvidas a respeito do lançamento do ITCMD. [...] Não se deve confundir a competência estadual para definir a forma de lançamento do ITCMD Causa Mortis, que decorre da competência para instituir o imposto, e a disciplina do processo de inventário (ou de arrolamento) de bens. As normas processuais devem se limitar a disciplinar o procedimento judicial, por meio do qual se formaliza a partilha dos bens entre os herdeiros. ... as questões tributárias se mostram acessórias ao processo de inventário e partilha... [...] A persistência na adoção do lançamento jurisdicional... não mais se justifica. Com efeito, na medida em que se constata a tendência à retirada do inventário e da partilha do âmbito judicial, é de se questionar sobre a eficiência do lançamento jurisdicional... [...] ... há uma tradição em nosso Direito Processual, que, de modo incomum, instituiu a possibilidade de lançamento jurisdicional, mas esta tradição não se sobrepõe à competência tributária outorgada pela Constituição Federal aos Estados, competência que, de resto, é instrumento para a viabilização da própria autonomia política destes Estado. Nada impede, pois, que o legislador estadual, exercendo sua competência legislativa plena, preveja que o lançamento do ITCMD Causa Mortis ocorra independentemente do processo de inventário e partilha de bens, não sendo vinculantes para os Estados as regras processuais que cuidam do lançamento jurisdicional do imposto sobre heranças. ... registre-se como exemplos de legislações que adotam o lançamento nos moldes preconizados pelo CPC, dentre outros, as dos estados de São Paulo (art. 17 da Lei Estadual nº 10.705, de 2000), do rio de Janeiro (arts. 8º e 13 da Lei Estadual nº 1.427, de 1989), do Rio Grande do Sul (art. 16 da Lei nº 8.821/1989) e do Paraná (art. 10 da lei 8.927, de 1988). Por outro lado, prevêem lançamentos realizados

exclusivamente pela autoridade fiscal, por exemplo, os Estados do Ceará (arts. 12 e 13 a Lei Estadual nº 13.417, de 2003), de Minas Gerais (art. 17 da Lei Estadual nº 14.941, de 2003) e ainda o distrito federal (Lei distrital nº 3.804, de 2006). Em todos estes casos, isto é, seja sob a forma jurisdicional, seja sob a forma administrativa, o lançamento do ITCMD Causa Mortis, normalmente, assume a modalidade de lançamento por declaração, prevista no art. 149 do CTN, visto que ao sujeito passivo se impõe a obrigação de fornecer informações sobre a situação de fato (morte do autor da herança, patrimônio do autor da herança, herdeiro etc.), impondo-se à autoridade (judicial ou administrativa) o cálculo do tributo devido".[567]

No **Estado do Rio Grande do Sul**, o imposto foi instituído pela **Lei 8.821/89**, sob a sigla ITCD. Seu art. 2º define como fato gerador a "transmissão causa mortis e a doação, a qualquer título, de: I – propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos; II – bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos." E esclarece, no § 1º desse artigo, que se considera doação "qualquer ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmite bens, vantagens ou direitos de seu patrimônio, ao donatário que os aceita, expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se as doações efetuadas com encargos ou ônus".

Conforme o art. 4º da lei gaúcha, ocorre o fato gerador, na transmissão causa mortis, "na data da abertura da sucessão legítima ou testamentária" e, na transmissão por doação, como regra, "na data da formalização do ato ou negócio jurídico", sendo que especifica algumas hipóteses.

Não incide "na renúncia à herança ou legado, desde que feita sem ressalvas, em benefício do monte e não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre aceitação", conforme seu art. 6º, I. Estabelece, ainda, isenção para as transmissões de imóvel de pequeno valor quando o recebedor "seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão", bem como para a "decorrente da extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, quando o nu-proprietário tenha sido o instituidor" e, ainda, para a transmissão de "imóvel rural, desde que o recebedor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, e, simultaneamente, não seja proprietário de outro imóvel, não receba mais do que um imóvel de até 25 (vinte e cinco) hectares de terras por ocasião da transmissão e cujo valor não ultrapasse o equivalente a 6.131 (seis mil cento e trinta e uma) UPF-RS". Também isenta a transmissão causa mortis "por sucessão legítima, cuja soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como os direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do artigo 12, não ultrapasse a 10.509 (dez mil quinhentas e nove) UPF-RS", dentre outras hipóteses, todas arroladas no art. 7º da lei gaúcha.

O art. 8º coloca como contribuinte, nas doações, o doador, quando domiciliado ou residente no país, e o donatário, quando o doador não tenha aqui domicilio nem residência, mas o art. 10 cuida de estabelecer responsabilidade solidária do donatário e do doador quando não contribuintes. Nas transmissões causa mortis, contribuinte é o

beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido.

A base de cálculo é o valor venal dos bens, títulos ou créditos transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, sendo que o contribuinte "deverá fornecer à Fazenda Pública Estadual os elementos necessários para apuração da base de cálculo do imposto", conforme o art. 12 e seu § 5º. Não concordando com a avaliação, o contribuinte tem vinte dias para requerer avaliação contraditória, podendo, desde já, juntar laudo assinado por técnico habilitado, conforme o art. 14 da lei gaúcha. As despesas de reavaliação correm por conta do contribuinte, sendo expresso nesse sentido o art. 15.

As alíquotas são de 4% para a transmissão causa mortis e de 3% para a transmissão por doação, conforme os arts. 18 e 19 da lei.

Consta, ainda, que, no inventário pela forma de arrolamento sumário, a parte "deverá solicitar ao órgão competente da Fazenda Pública Estadual a avaliação de todos os bens do espólio, antes do ajuizamento, fornecendo todos os elementos necessários para apuração da base de cálculo e do imposto devido" (art. 21).

No **Estado de São Paulo**, o imposto é disciplinado na **Lei 10.705/00**, com a redação da Lei 10.992/01, e regulamentado pelo Decreto 46.655/02.

Fato gerador é a "transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória, inclusive o fideicomisso, ou por doação". (art. 2º) O § 1º esclarece que "ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários". O art. 3º esclarece que também se sujeita ao imposto a transmissão de "qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza". Assim também a transmissão de "dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia". E, ainda, a transmissão de "bem incorpóreo em geral, inclusive título de crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais".

Contribuintes, conforme a lei paulista, são o herdeiro, o legatário ou o fiduciário, o donatário ou o cessionário de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, conforme seu art. 7º.

Base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido, assim considerado "o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação". Na transmissão causa mortis, o valor do bem ou direito "é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz", tudo conforme os arts. 9º e 10 da lei paulista. Nos termos dos parágrafos do art. 9º, quando a transmissão disser respeito ao domínio útil, a base de cálculo corresponderá a 1/3 do valor do bem; a domínio direto, 2/3; a usufruto por ato não oneroso, a 1/3; a transmissão não onerosa da nua-propriedade, 2/3.

Importa destacar, forte no art. 12, que: "No cálculo do imposto, não serão abatidas quaisquer **dívidas** que onerem o bem transmitido, nem as do espólio". Vale considerar, ainda, conforme o art. 13, que, no caso de imóvel, a base de cálculo não será inferior ao valor considerado para fins de IPTU e de ITR. No caso de móvel ou direito, "base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo" ou, supletivamente, o valor declarado pelo interessado, ressalvada a revisão pela autoridade, nos termos do art. 14.

O art. 15 esclarece que: "O valor da base de cálculo é considerado na data da abertura da sucessão, do contrato de doação ou da avaliação".

A lei paulista, atualmente, estabelece alíquota linear de 4%, conforme o art. 16, com a redação da Lei 10.992/01.[568]

O **recolhimento** deve ser feito até 30 dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar o pagamento, na transmissão causa mortis, até o máximo de 180 dias da abertura da sucessão, quando começa a correr juros. Na doação, o imposto deve ser "recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente", sendo que, "Na partilha de bem ou divisão de patrimônio comum, quando devido, o imposto será pago no prazo de 15 (quinze) dias do trânsito em julgado da sentença ou antes da lavratura da escritura pública". É admitido parcelamento em até doze meses tanto no caso de transmissão causa mortis como no de doação.

O atraso dá ensejo a juros conforme a taxa SELIC e a multa de 0,33% ao dia, esta até o máximo de 20%.

Notas

547 STJ, REsp 253.364.
548 São modos de aquisição originária da propriedade, não sujeitos ao ITBI, por exemplo, a usucapião, a acessão, a aluvião e a avulsão. Vide CC, arts. 1.238 a 1.259.
549 "... se o usucapião é forma originária de aquisição da propriedade, não encerrando transmissão, inadmissível falar-se em incidência do imposto de transmissão previsto no art. 35 do CTN, agora de competência dos municípios, por força do disposto no inciso II do art. 156 da Constituição Federal de 1988." (SALLES, José Carlos de Moraes. Usucapião de Bens Imóveis e Móveis. 2ª ed. São Paulo: RT, 1992, p. 186-188).
550 Para DE PLÁCIDO E SILVA, "Realização do capital é o pagamento do capital, seja em dinheiro ou em outros bens, conforme se tenha estipulado em cláusula contratual, pelos sócios da sociedade", em Vocabulário Jurídico, 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1.149.
551 Quando se classifica os impostos em reais e pessoais, não se está considerando se diz respeito a direito real ou pessoal. Embora a terminologia, o critério de distinção está em saber se o imposto grava uma riqueza considerada em si, ou se considera as circunstâncias pessoais do seu titular.
552 STF, RE 259.339: "ITBI: progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito".
553 Neste sentido, a doutrina de CÉLIO ARMANDO JANCZESKI no artigo Base de cálculo dos impostos de transmissão: aspectos controversos, RTFP 55/96, abr/04. Mas o TJRS considerou inconstitucional a lei que não autoriza a dedução dos ônus reais: "INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. SUBTRAÇÃO DOS ÔNUS REAIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. É inconstitucional o art. 12, § 3º, da Lei 8.821/89-RS, que não exclui da base de cálculo do imposto de transmissão 'os valores de quaisquer dívidas que onerem o bem, título ou crédito transmitido', porque, ignorando a capacidade econômica contributiva objetiva, que 'somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio' (MISABEL

DERZI), a teor do art. 145, § 1º, da CF/88, acaba redundando em confisco (art. 150, IV). 2. Incidente de inconstitucionalidade acolhido. Votos vencidos." (TJRS, Órgão Especial, Des. ARAKEN DE ASSIS, Inc. 70005713862, ago/03).

554 Art. 1º da Lei 11.154, de 30/12/91.

555 Art. 2º da Lei 11.154, de 30/12/91, com a redação da Lei 13.402, de 05/08/02, e da Lei 14.125, de 29/12/05.

556 Art. 6º da Lei 11.154, de 30/12/91, com a redação da Lei 13.402, de 05/08/02, e da Lei 14.125, de 29/12/05.

557 Art. 7º da Lei 11.154, de 30/12/91, com a redação da Lei 14.256, de 29/12/06.

558 É incompatível com a CF/1988 e, por isso, resta superada e inaplicável, a **Súmula 328** do STF ("É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter vivos sobre a doação do imóvel"), editada à luz do ordenamento anterior, quando era da competência dos Estados a instituição de um imposto sobre a transmissão, a qualquer título de bens imóveis e de direitos a eles relativos, o qual, por força do previsto no art. 35 do CTN e da orientação jurisprudencial, alcançava a transmissão onerosa ou gratuita, "inter vivos" ou "causa mortis".

559 STJ, REsp 1142872/RS, out/2009.

560 STJ, AgRg no REsp 821.904/DF, set/2009.

561 STJ, REsp 1143625/MS, nov/2009.

562 STF, RE 213.266.

563 STJ, REsp 1.150.356/SP, ago/2010; STJ, REsp 1246790/SP, jun/2011.

564 STJ, AgRg no REsp 1257451/SP, set/2011.

565 Essa questão foi decidida no regime dos recursos repetitivos pelo STJ no REsp 1150356/SP, Primeira Seção, ago/2010. Veja-se também: "ARROLAMENTO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. ENTREGA DE DOCUMENTOS À RECEITA ESTADUAL. INEXIGIBILIDADE. EXPEDIÇÃO DE FORMAL DE PARTILHA. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DE TODOS OS TRIBUTOS. ARTIGOS 1031, § 2º, E 1034 DO CPC. 1. Embora não seja possível a discussão no arrolamento a respeito dos pagamentos dos impostos, após o trânsito em julgado da sentença de homologação de partilha, a expedição do formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, só serão expedidos e entregues às partes depois da comprovação verificada pela Fazenda Pública do pagamento de todos os tributos (não apenas dos impostos incidentes sobre os bens do espólio)..." (STJ, EDcl no AgRg no REsp 823.025/SP, jun/2010).

566 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 752.808/RJ, mai/07.

567 MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto sobre transmissões causa mortis: lançamento e decadência. RDDT nº 212/29, mai/2013.

568 Na redação original da Lei 10.705/00, era progressiva de 2,5 a 4%.

Capítulo XXII – Imposto sobre a Renda

141. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR)

A competência para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) consta do art. 153, III, da CRFB, além do que, no § 2º do mesmo artigo, a CF estabelece os critérios a serem observados na sua instituição: generalidade, universalidade e progressividade. Os arts. 43 a 45 do CTN estabelecem as normas gerais atinentes ao imposto sobre a renda e proventos, definindo os arquétipos para o fato gerador, base de cálculo e contribuintes. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) tem suporte, no âmbito da legislação ordinária, nas Leis 7.713/88 e 9.250/95, entre outras. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por sua vez, tem suporte nas Leis 8.981/95 e 9.430/96, entre outras. O Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, regulamenta a fiscalização, arrecadação e administração tanto do IRPF como do IRPJ.

O art. 153, III, da CRFB outorga **competência à União** para a instituição de imposto sobre "renda e proventos de qualquer natureza".

A extensão dos termos **"renda" e "proventos de qualquer natureza"** dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título. Na instituição do imposto, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade.

A **renda** é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. **Proventos** são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. "**Acréscimo patrimonial**", portanto, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA esclarece: "renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. ...é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza".[569]

Não se pode admitir, a título de tributação da renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação do próprio capital ou mesmo do faturamento, sob pena de extrapolação da base econômica, que pressupõe necessariamente o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo.

Está bastante sedimentada, ainda, a jurisprudência no sentido de que as **indenizações não ensejam a incidência de imposto de renda**. Isso porque não

implicam acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio, conforme o STF, RE 188.684-6/SP.

Por constituírem indenização, é que não incide imposto de renda sobre a conversão em dinheiro de férias vencidas e não gozadas,[570] sobre o pagamento de férias proporcionais não gozadas e sobre o respectivo acréscimo de 1/3[571] e sobre as licenças-prêmio não gozada.[572] Consideram-se indenizatórios os pagamentos a título de auxílio-creche[573] e as ajudas de custo pela utilização de veículo próprio.[574]

Incide o imposto sobre as horas extras, férias gozadas, terço de férias gozadas, 13º salário e gratificação semestral.[575]

Quanto aos juros moratórios, a posição assumida pelo STJ sobre a matéria exige interpretação. O STJ definiu que, a princípio, incide imposto de renda sobre juros moratórios, salvo se o principal for isento, se estiver fora do campo de incidência (caso em que os juros seguirão a sua sorte) ou se a lei expressamente excluir a incidência sobre os juros. Nessa linha, afasta a incidência do imposto de renda sobre os juros pagos no contexto da rescisão do contrato de trabalho, nesse caso independentemente da natureza da verba principal, dizendo que tal se impõe por força do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88.[576] E entende que incide o imposto de renda "sobre os juros de mora decorrentes do pagamento a destempo de benefício previdenciário",[577] seja no caso de concessão ou de revisão.[578] Diferenças salariais ou de vencimentos de servidores também se sujeitam ao imposto.[579]

Os juros pagos na desapropriação não se sujeitam ao IR.[580] Nesse caso, compõem a indenização.

O STJ firmou posição no sentido de que não incide imposto de renda sobre a indenização pecuniária por dano moral e o fez em sede de acórdão sujeito ao regime dos recursos repetitivos.[581] Havia consistente doutrina em sentido contrário,[582] destacando que não se deveria confundir o patrimônio moral (irrelevante para fins de tributação) com o patrimônio econômico (revelador de capacidade contributiva). Tal doutrina, contudo, restou superada pelo entendimento do STJ consolidado no enunciado da sua **Súmula:** 498 **"**Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais", editada em agosto de 2012.

De qualquer modo, é preciso ter em conta que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Não é o nome atribuído à verba que definirá a incidência ou não do imposto. Verbas que constituam acréscimo patrimonial, ainda que pagas sob a rubrica de "indenização", serão tributadas.[583] Assim, e.g., as supostas indenizações pagas por liberalidade do empregador quando da rescisão do contrato de trabalho.[584] O STJ também tem precedentes no sentido de que a complementação de aposentadoria recebida por ocasião da aposentadoria incentivada, para assegurar paridade com o salário da ativa, se sujeita ao IR.[585]

Em sede de recurso repetitivo, para os fins do art. 543-C do CPC, o STJ definiu que "é indevida a cobrança de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria e o do resgate de contribuições correspondentes a recolhimentos para

entidade de previdência privada ocorridos no período de 1º.01.1989 a 31.12.1995".[586]

Embora sujeito à **anterioridade de exercício** estabelecida pelo art. 150, III, b, da CF, o Imposto de Renda foi excepcionado da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal mínima de que cuida a alínea c do mesmo inciso, conforme se vê do § 1º do art. 150, de modo que a majoração ocorrida ao final de determinado ano poderá produzir efeitos relativamente ao período a se iniciar em 1º de janeiro seguinte independentemente de haver ou não o interstício de noventa dias entre a publicação da lei e a virada do exercício.

A **generalidade** é critério a ser observado na instituição do Imposto de Renda. Conforme DIFINI: "Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência".[587]

Outro critério a ser observado é a **universalidade**, segundo o qual o imposto de renda deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. É este, também, o entendimento de DIFINI: "(...) universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos). Tais princípios não impedem, todavia, a concessão de isenções objetivas ou subjetivas. Impedem é a exclusão apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis".[588]

Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada. Contudo, a legislação estabelece, por exemplo, tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicação financeira e tributação isolada dos ganhos de capital.

A **progressividade**, por sua vez, é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, ocorre progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: quanto maior a base, maior a alíquota. Como imposto de natureza pessoal, o IR deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CRFB. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva.

O CTN dispõe sobre o aspecto material (**fato gerador**) do imposto, dizendo que é **a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza**: "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

(Parágrafo incluído pela LC 104, de 10.1.2001) § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela LC 104, de 10.1.2001)".

Aquisição é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter. **Disponibilidade** é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente, é a "qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário".[589]

Sendo fato gerador do imposto a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza", não alcança a "mera expectativa de ganho futuro ou em potencial".[590] [591] Tampouco configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos a simples posse de numerário alheio. A disponibilidade jurídica resta caracterizada para o locador de imóvel, e.g., já quando há o recebimento, pela imobiliária, do aluguel pago pelo locatário, ainda que a imobiliária não tenha prestado contas ao locador.[592] OSCAR VALENTE CARDOSO bem conceitua as disponibilidades **econômica e jurídica**: "A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc.)".[593]

Os §§ 1º e 2º do art. 43 referem-se a "receita" ou rendimento. Receita, contudo, é palavra com sentido bem mais largo que o de renda ou proventos, enfim, que o de acréscimo patrimonial, pois receita é qualquer quantia recebida. De fato, receita vem do latim recepta, significando "coisas recebidas".[594] Assim, não considera as saídas, as despesas. De qualquer modo, não se pode perder de vista que a definição do fato gerador está condicionada pela base econômica dada à tributação pelo art. 153, III, da CF, que refere "rendas ou proventos de qualquer natureza", e não "receitas". Não se pode, portanto, dar ao dispositivo infraconstitucional sentido que desborde da norma de competência, sob pena de inconstitucionalidade. Nunca é demais lembrar que o legislador infraconstitucional não pode alterar os conceitos utilizados pelas normas constitucionais que outorgam competências.[595]

O imposto de renda é imposto com **fato gerador complexo ou de período** (quando são considerados diversos fatos ao longo de um período de tempo – os ingressos e as despesas – para considerá-los como uma unidade), o que exige a definição legal do momento em que se deva considerar como ocorrido o fato gerador, ou seja, a definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária. Por certo que, dependendo da consideração de todo o conjunto de receitas e despesas ocorridos no período de apuração (anual ou trimestral), não tem o legislador grande liberdade para estabelecer ficções nesta matéria, considerando ocorrido o fato gerador no último dia do período. Admite-se, contudo, que seja estabelecida a obrigação de o contribuinte antecipar parcelas a medida em que vai percebendo a renda, do que são exemplo os pagamentos mensais devidos pelas pessoas físicas.[596]

No IRPF, considera-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, embora haja a determinação de antecipações anuais, sujeitas a posterior ajuste. No IRPJ, tem-se período de apuração trimestral, podendo, a pessoa jurídica que pagar com base no lucro real, optar pelo período anual, com antecipações mensais.[597] No imposto trimestral, considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre civil; no anual, em 31 de dezembro do ano-calendário.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza caracteriza-se pela **extraterritorialidade**, ou seja, por alcançar fatos geradores ocorridos não apenas no território nacional como fora dele, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 43 do CTN, do § 4º do art. 3º da Lei 7.713/88 e do art. 25 da Lei 9.249/95. Trata-se de imposto da União, e não há vedação constitucional alguma a que o legislador estabeleça tal tributação. Pelo contrário, há quem defenda que o critério da universalidade, previsto no art. 153, § 2º, I, da CRFB, a impõe. A tributação em bases universais contrapõe-se ao critério puro e simples da territorialidade. Mas a União firmou inúmeros **tratados internacionais para evitar a bitributação**, definindo em que país será tributada a renda.

Sujeito ativo do imposto sobre a renda é a própria **União**, cabendo a administração do imposto à Secretaria da Receita Federal.

Quanto aos **contribuintes**, dispõe o CTN: "Art. 45. Contribuinte do imposto é o **titular da disponibilidade** a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

São contribuintes do IRPF as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, nos termos do art. 1º da Lei 7.713/88.

As pessoas físicas que percebem rendimentos de outras pessoas físicas devem providenciar o pagamento mensal do imposto de renda através do denominado carnê-leão. Por si próprias, apuram o montante devido e realizam o recolhimento mensal respectivo, procedendo, posteriormente, ao ajuste anual até o final do mês de abril do exercício subsequente.

No caso de percepção de rendimentos pagos por pessoas jurídicas, a sistemática é diversa, pois teremos, então, a retenção na fonte do imposto devido, nos termos do art. 7º da Lei 7.713/88. O imposto retido nessa sistemática ao longo do ano (ano-calendário) será deduzido do montante a pagar por ocasião do ajuste anual, realizado até o final de abril do ano subsequente (o ano do exercício), verificando, então, o contribuinte, se ainda resta algo a recolher ou se tem direito à restituição.[598] É importante destacar que a omissão da fonte pagadora em efetuar a retenção não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto, o qual fica obrigado a declarar o valor recebido em sua declaração de ajuste anual.[599]

Até 30 de abril do ano subsequente ao ano-base, as pessoas físicas apuram o imposto sobre a renda e proventos efetivamente devido, compensando o montante que já foi objeto de adiantamentos mensais (carnê-leão ou retenção), apurando, então, o saldo a

restituir (em caso de pagamento antecipado a maior) ou a pagar (em caso de pagamento antecipado a menor), neste caso efetuando o recolhimento à vista ou parceladamente. Tal apuração é objeto da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (**declaração de ajuste**).

São contribuintes do IRPJ as pessoas jurídicas e firmas individuais, nos termos do art. 146 do RIR/99. Conforme o Regulamento, as pessoas jurídicas estariam obrigadas à apresentação de declaração de imposto de renda até o último dia do mês de março de cada ano.[600] Mas, nos termos da IN RFB 1344/2013, a chamada Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) pôde ser entregue até 28.06.2013.

Quanto à **base de cálculo**, dispõe o art. 44 do CTN: "Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

O art. 3º da Lei 7.713/88 estabelece, como base de cálculo para o imposto de renda d a **pessoa física**, o seu rendimento bruto. Há discussões sobre a possibilidade da equiparação da renda e proventos de qualquer natureza ao rendimento bruto. Entende-se que determinadas despesas têm de ter a sua dedução autorizada por lei, como as referentes à saúde e à educação, consagrados nos arts. 196 e 205 da CRFB como direitos de todos e deveres do Estado. O fundamento está, ainda, no fato de que tais despesas visam à preservação da saúde e à qualificação como instrumentos, inclusive, para a própria aquisição da renda, de modo que a tributação dos valores destinados ao seu custeio não implicaria tributação de acréscimo patrimonial. A lei autoriza deduções da base de cálculo como as relativas a despesas com educação, observado o limite individual por dependente, e a despesas médicas, estas sem limite de valor. Vale ressaltar que inexiste fundamento suficiente para a pretensão de atualização das tabelas de deduções em juízo, pois inexiste indexação automática, não podendo o Judiciário substituir o legislador quanto a isso.[601]

A lei também estabelece montante a ser deduzido do próprio imposto devido, conforme o patamar dos rendimentos auferidos, de modo que a faixa isenta assim o seja para todos os contribuintes, e que a faixa sujeita a cada alíquota assim o seja para todos os contribuintes, ou seja, de modo a fazer com que se tenha a chamada progressividade gradual, por faixas, e não a progressividade simples. A parcela a deduzir e as alíquotas progressivas constam da Lei 11.482/07, com a redação da MP 528/11, como segue:

A partir do ano-calendário de 2014:
Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R$)
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

A tabela para o ajuste anual corresponde à soma das tabelas mensais vigentes no

respectivo ano-calendário.[602]

Também pode ser deduzido do imposto apurado, nos termos do art. 12 da Lei 9.250/95,[603] "até o exercício de 2015, ano-calendário de 2014, a contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado", estando a dedução limitada "a) a um empregado doméstico por declaração, inclusive no caso da declaração em conjunto; b) ao valor recolhido no ano-calendário a que se referir a declaração;", aplicando-se "somente ao modelo completo de Declaração de Ajuste Anual;" e não podendo exceder "a) ao valor da contribuição patronal calculada sobre um salário mínimo mensal; b) ao valor do imposto apurado", ficando condicionado "à comprovação da regularidade do empregador doméstico junto ao regime geral de previdência social quando se tratar de contribuinte individual".

H á **rendas tributadas em separado**, como o ganho de capital,[604] e **rendas tributadas exclusivamente na fonte**, como as decorrentes de aplicações financeiras e aquelas relativas a rendimentos recebidos acumuladamente.[605] Nesses casos, o montante tributado não se comunica com os demais rendimentos para efeito de ajuste, ou seja, ficam tais rendimentos à margem do ajuste, sendo apenas informada, na declaração, em campos específicos, a sua percepção e o imposto oportunamente pago ou suportado.

O ganho de capital decorrente da compra e venda de imóveis é tributado à alíquota de 15%. Nos termos da Lei 11.196/05, contudo, são isentas a alienação de imóveis de até R$ 35.000,00 e a alienação de imóvel residencial para aquisição de outro dentro de 180 dias, sendo, portanto, esta última isenção, condicional. A mesma Lei estabeleceu a possibilidade de correção do preço de aquisição do bem para cotejo com o preço de venda de modo a que se apure o ganho efetivo, e não simples ganho inflacionário.

Os rendimentos de capital (renda fixa e renda variável) são tributados pelo imposto sobre a renda por alíquotas que variam de 15% a 22,5%, conforme o prazo da aplicação: até 180 dias, 22,5%; de 181 a 360 dias, 20%; de 361 a 720 dias, 17,5%; acima de 720 dias, 15%.[606] As rendas advindas de prêmios e sorteios em dinheiro são tributadas à alíquota de 30%.

A **pessoa jurídica**, por sua vez, submete-se, ordinariamente, ao imposto de renda calculado com base no lucro real ou com base no lucro presumido, podendo, ainda, vir a ser tributada com base no lucro arbitrado.

A tributação pelo **lucro real** pressupõe maiores rigores formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração das suas receitas e das deduções cabíveis. Apura-se efetivamente o lucro ocorrido, calculando-se sobre ele, o montante devido a título de IRPJ. Não há que se confundir o lucro líquido – que é o lucro contábil – com o lucro real. O que difere é que as deduções e compensações admissíveis para a apuração do lucro líquido não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ou seja, do lucro real. Assim, obtido o lucro líquido, fazem-se as adequações necessárias (adições, exclusões e compensações) para a apuração do lucro real.

O valor devido a título de CSL (contribuição de seguridade social sobre o lucro) não

pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ, não havendo, quanto a isso, qualquer vício.[607]

A **alíquota** padrão é de 15% sobre o lucro real. Há, ainda, um adicional de 10% sobre o montante do lucro real que superar, no mês, R$ 20.000,00, conforme o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96. Desse modo, acaba ficando em 25% para grande parte das pessoas jurídicas.

Já as tributações pelos lucros presumido e arbitrado envolvem a utilização de bases substitutivas.

Empresas com receita total no ano-calendário anterior de até R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) podem optar por ser tributadas pelo **lucro presumido**, nos termos do art. 13 da Lei 9.718/98, com a redação da Lei 12.814/2013. Em vez de apurarem o lucro real, apuram lucro presumido mediante aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida, seguindo o art. 15 da Lei 9.249/95. Esse percentual é de 8% como regra geral, mas de 32% para as prestadoras de serviços, contando, ainda, com algumas outras exceções.

Sobre tal base de cálculo presumida (é presumida porque, em verdade, o lucro pode ter sido maior, ou menor, que tal percentual da receita), é aplicada a alíquota do imposto sobre a renda e recolhido. Como o lucro é presumido, a pessoa jurídica fica dispensada da apuração do lucro real e das formalidades que lhe são inerentes.

O IRPJ é apurado sobre o **lucro arbitrado** em caráter excepcional, quando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real não cumprir corretamente as respectivas obrigações acessórias (manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, elaborar e apresentar as demonstrações exigidas...), houver fraude ou vícios comprometedores da idoneidade da apuração realizada, tiver ocorrido opção indevida pelo lucro presumido, enfim, quando não for possível apurar adequadamente o imposto com base no lucro real ou presumido. Não seria o descumprimento das obrigações acessórias ou mesmo o ardil do contribuinte que o dispensariam do ônus tributário. Como fazer, e.g., quando não há forma de se apurar sequer a receita da pessoa jurídica, por ausência ou vícios graves na sua contabilidade? Para contornar tais situações, a legislação autoriza o cálculo do imposto sobre o lucro arbitrado. O art. 51 da Lei 8.981/95 estabelece critérios para o arbitramento do lucro.

Notas

569 CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/08, p. 109.

570 **Súmula 125** do STJ: "O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda".

571 STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 1057542.

572 **Súmula 136** do STJ: "O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda".

573 STJ, REsp 625.506/RS.

574 STJ, REsp 789.706/RS.

575 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRg no REsp 1305039/PR, DJe fev/2013; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRg no AREsp 408.040/MS, nov/2013.

576 “1. A Primeira Seção desta Corte, apreciando o REsp 1.089.720/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 28/11/12, consolidou entendimento no sentido de que: (I) a regra geral é a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora (art. 16, caput e parágrafo único, da Lei 4.506/1964), inclusive quando fixados em reclamatórias trabalhistas; (II) há isenção de IR: a) quando o pagamento for realizado no contexto de rescisão do contrato de trabalho e b) quando a verba principal for igualmente isenta ou fora do âmbito do imposto, aplicando-se o princípio do accessorium sequitur suum principale.” (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, AgRg no REsp 1328608/RS, set/2013)

577 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, AgRg no AREsp 237.639/RS, out/2013.

578 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, AgRg no AREsp 227.765/RS, set/2013.

579 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, REsp 1249904/RJ, set/2013.

580 STJ, ROMS 11.392/RJ.
581 STJ, RE 1.152.764CE.
582 PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. A Incidência do Imposto de Renda sobre Indenizações. In Revista da AJUFERGS nº 2. Porto Alegre: 2006, p. 137. MACHADO, Hugo de Brito. Temas de Directo Tributário. São Paulo: RT, 1994, p. 197-99)
583 STJ, Primeira Seção, EREsp 976.082.
584 STJ, Primeira Seção, AgRg nos EREsp 923.775.
585 STJ, ARARREsp 674.296.
586 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, AgRg no Ag 1290731/DF, abr/2012.
587 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 77.
588 Ibidem.
589 FERREIRA, Aurélio. Dicionário..., p. 598.
590 STJ, REsp 320455.
591 STF, RE 193.380-1.
592 IN SRF 25/96, art. 16, § 2º: § 2º Quando o aluguel for recebido por meio de imobiliárias, procurador ou por qualquer outra pessoa designada pelo locador, será considerada como data de recebimento aquela em que o locatário efetuou o pagamento, independentemente de quando o mesmo for repassado para o beneficiário.
593 CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. RDDT 153, jun/08, p. 55.
594 FERREIRA, Aurélio... p. 1.460.
595 Art. 110 do CTN.
596 STJ, AgRg no REsp 281.088/RJ.
597 Arts. 1º, 2º, 5º e 6º da Lei 9.430/96; art. 220 do RIR/99.
598 Arts. 787 e 790 do RIR/99.
599 STJ, REsp 704.845/PR.
600 Art. 808 do RIR/99.
601 STF, Tribunal Pleno, RE 388.312, ago/2011.
602 Cfr. parágrafo único do art. 1º da Lei 11.482/07.
603 Com a redação as Leis 11.324/06 e 12.469/11.
604 RIR/99: Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei 9.249, de 1995, art. 17). Parágrafo único (...) Art. 142. O ganho de capital apurado conforme arts. 119 e 138, observado o disposto no art. 139, está sujeito ao pagamento do imposto, à alíquota de quinze por cento (Lei 8.134, de 1990, art. 18, inciso I, Lei 8.981, de 1995, art. 21, e Lei 9.532, de 1997, art. 23, § 1º). Parágrafo único. O imposto apurado na forma deste Capítulo deverá ser pago no prazo previsto no art. 852. (...) Art. 852. O imposto apurado na forma dos arts. 111, 142 e 758 deverá ser pago até o último dia útil do mês subseqüente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos (Lei 8.383, de 1991, arts. 6º, inciso II, e 52, §§ 1º e 2º, Lei 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 2º, e Lei 8.981, de 1995, art. 21, § 1º).
605 A Lei 12.350/10 acrescentou o art. 12-A à Lei 7.713/88 determinando que, quando do pagamento acumulado de rendimentos do trabalho ou de aposentadorias e pensões, a tributação seja exclusiva na fonte, no mês do recebimento do crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, e que será calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito. Até o ano-calendário de 2009, a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente era conjunta com os demais rendimentos, submetendo-se os valores totais à retenção pela tabela do mês, com ajuste posterior. Mas já havia entendimento jurisprudencial dominante no sentido de que deveriam ser aplicadas as alíquotas vigentes à época em que eram devidos os referidos rendimentos (STJ, REsp 704.845), estando a matéria, contudo, submetida ao STF nos autos do RE 614.232, com repercussão geral reconhecida.

606 Art. 1º da Lei 11.033/2004. Há normas especiais nos parágrafos de tal artigo.

607 STF, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, RE 582.525, 9/5/2013.

142. Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O art. 153, IV, da CRFB outorga **competência à União** para a instituição de imposto sobre "produtos industrializados", o IPI. Combinando-se tal dispositivo com o § 2º, I, do mesmo artigo, depreende-se que pode ser tributada a **"operação" com "produtos industrializados"**.

Operação, na linguagem do Direito, é negócio jurídico.[608] Segundo ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, o termo operações "pressupõe uma visão dinâmica das relações sociais e não uma posição estática", pois "realizar operações pressupõe a existência de alguém em relação oposta".[609]

Já **produto**, é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem. O conceito de produto diferencia-se, assim, do conceito de mercadoria, que é o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização.

A palavra **industrializado** designa o que se industrializou, ou seja, o que foi objeto de indústria. O parágrafo único do art. 46 dispõe no sentido de que se considera industrializado o produto "que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo". O art. 3º, parágrafo único, da Lei 4.502/64, refere que se considera industrialização "qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto".[610] O Regulamento do IPI (Decreto 7.212/10) considera industrialização " qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo" (art. 4º), ainda que "incompleta, parcial ou intermediária" (art. 3º), e exemplifica com a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento.[611] Vê-se que cada diploma legislativo parece alargar mais o conceito de industrialização. O elastecimento que decorre do regulamento parece, inclusive, desbordar do sentido possível dos termos constantes do art. 46, parágrafo único, do CTN, particularmente no que diz respeito ao acondicionamento ou reacondicionamento.[612]

Desse modo, o imposto em questão pode ser instituído relativamente a **negócio jurídico que tenha por objeto bem ou mercadoria submetidos por um dos contratantes a processo de industrialização**. Pressupõe, portanto, a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial. Assim, o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto, mas não, e.g., na venda por comerciante ao consumidor porque, embora possa se tratar de produto industrializado (como qualidade do produto), não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante (que apenas o adquiriu para revenda).[613] A compreensão de que a base econômica do IPI são as "operações com produtos industrializados", também evita **confusão entre os âmbitos de tributação do IPI e do ISS**.[614] JOSÉ

EDUARDO SOARES DE MELO afirma que, no IPI, a obrigação tributária decorre da realização de "operações" no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), relativo a um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu numa transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação consiste num "dar o produto industrializado", pelo próprio realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu trabalho pessoal, sua obrigação principal consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado.[615]

A CRFB, através do § 1º do art. 153, **atenua a legalidade tributária** estrita relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, dentre outros impostos, ao facultar ao Poder Executivo a alteração das alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, conforme se vê adiante no tratamento do aspecto quantitativo.[616]

O § 1º do art. 150 da CRFB estabelece exceção à anterioridade de exercício relativamente ao IPI, mas não à **anterioridade nonagesimal**, restando, pois, submetida a esta a instituição e a majoração do imposto.

Já o § 3º do art. 153, estabelece que o IPI será seletivo e não cumulativo, imuniza os produtos destinados ao exterior e determina a redução do seu impacto sobre a aquisição de Bens de capital.

O critério da **seletividade** constitui uma imposição constitucional, e não uma faculdade do legislador, nos termos do inciso I do § 3º do art. 153 da CF. As alíquotas deverão variar em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade. Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado) ou do tipo de produto (se alimentício, de higiene, têxtil etc.), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto. A seletividade não se confunde com a progressividade, em que se tem simples agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo.

O inciso II do § 3º do art. 153 da CF impõe a **não cumulatividade** e define como ocorrerá, determinando que o IPI seja "não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores". Cuida-se de norma eficácia plena, autoaplicável.[617] A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a **impedir** que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da **múltipla tributação da mesma base econômica**, ora como insumo, ora como produto intermediário ou material de embalagem integrando o produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção. Isso ocorreria caso o IPI pudesse ser cobrado, sem qualquer compensação, nas diversas saídas de produtos industrializados ocorridas numa cadeia de industrializações.

A operacionalização da não cumulatividade dá-se mediante o **sistema de creditamentos**. Quando da aquisição de insumo tributado pelo IPI, o industrial se credita do respectivo montante, deduzindo-o posteriormente do que vier a dever quando da saída dos seus próprios produtos industrializados. **O creditamento independe do**

efetivo pagamento do montante devido na operação anterior. O industrial adquirente credita-se do valor de IPI simplesmente destacado na Nota.[618] Ademais, a utilização dos créditos **não está vinculada à saída da mercadoria em que incorporado o insumo**. Não se estabelece relação entre a entrada do insumo e a saída especificamente do produto final que o incorporou no processo de industrialização. Tal identidade é irrelevante. Trabalha-se, sim, por períodos em que se faz o creditamento do IPI relativo a todos os insumos, produtos intermediários e embalagens entrados no estabelecimento, procedendo-se à compensação com o IPI devido pela saída de produtos finais no mesmo período. O art. 49 do CTN dispõe: "Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes".

Os insumos ensejadores de creditamento são as matérias-primas e os produtos intermediários que integrem o novo produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, bem como as embalagens, nos termos do art. 25 da Lei 4.502/64. Portanto, nem toda a entrada que diz respeito ao funcionamento da indústria enseja o creditamento. As aquisições de bens do ativo permanente e mesmo de energia elétrica não têm sido consideradas como autorizadoras de creditamento.[619] A respeito, em agosto de 2012, o STJ editou a **Súmula 495**: "A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI". Com mais razão, ainda, não há como a indústria pretender se creditar na entrada de outros bens como materiais de limpeza, materiais de expediente, uniformes, capacetes, botas, luvas, cintos de segurança e demais equipamentos individuais obrigatórios, combustíveis relativos ao transporte de matéria-prima adquirida e de mercadorias vendidas, pneus e outras peças de veículos próprios, peças de máquinas e equipamentos desgastados nas operações, óleos lubrificantes das máquinas e equipamentos.

Também não há direito a creditamento quando da **entrada de produto não onerado pelo IPI, seja por força de isenção, de alíquota zero, de imunidade ou de simples não incidência**. Isso porque o creditamento pressupõe efetiva cobrança. Orientação nesse sentido foi consolidada pelo STF quando do julgamento do RE 566.819, em setembro de 2010, que rechaçou definitivamente a pretensão de que a não cumulatividade pudesse assegurar a tributação pelo valor agregado.

Outro é o caso em que, sendo a matéria-prima tributada, o **produto final é isento, sujeito à alíquota zero, não tributado ou imune**. Entende o STF que a substância jurídica da não cumulatividade está na compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, de modo que não se aperfeiçoa quando não houver produto onerado na saída. Daí por que, a princípio, se não ocorre incidência na saída do produto final, os créditos apropriados na entrada devem ser estornados. Apenas se a Lei expressamente estabelecer é que a indústria poderá manter os créditos apropriados na entrada dos insumos e utilizá-los para outro fim mesmo que seus produtos tenham a saída desonerada, o que ocorreu através do art. 11 da lei

9.779/99 que permite a utilização dos saldos credores mantidos para fins de compensação com outros tributos mediante remissão aos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96.[620]

A LC 123/06, que instituiu o SIMPLES NACIONAL, veda a apropriação de crédito na aquisição de insumos "por" **empresa optante pelo SIMPLES** e "de" empresa optante: "SEÇÃO VI – Dos Créditos Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional".

Outra discussão recorrente diz respeito à **correção monetária do crédito** de IPI. O STF entende que a não cumulatividade não assegura a correção monetária do crédito básico, que tem natureza escritural, dependendo a correção, assim, de lei que a autorizasse.[621] É preciso ter em conta, de outro lado, contudo, que tal se restringe ao crédito oportunamente escriturado e utilizado na compensação com débitos de IPI na sistemática própria da não cumulatividade. A **Súmula 411** do STJ consolida o entendimento de que "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

O § 3º do art. 153 da CRFB estabelece, ainda, em seu inciso III, **a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior**: "III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior". Com isso, quando houver a saída de mercadorias do estabelecimento industrial ou equiparado tendo como destino outro País, a operação se dará sem exigência de IPI. A imunidade em questão é autoaplicável, bastante em si, dispensando qualquer regulamentação. Aliás, seus termos são claros e não admitem moderação.

Cabe-nos, agora, tratar da instituição do IPI, analisando os aspectos da norma tributária impositiva.

O **sujeito ativo** do IPI é a própria União, pois cuida-se de imposto federal e nenhuma outra pessoa jurídica de direito público é indicada por lei para tal posição.

Há **três fatos geradores em potencial** para o IPI, definidos no art. 46 do CTN: "I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão". Mas só foi instituído IPI quanto aos dois primeiros; na arrematação, não.

O **fato gerador nas operações internas** é **a saída do produto industrializado dos estabelecimentos dos contribuintes**, ou seja, a saída do estabelecimento industrial ou equiparado ou do estabelecimento de comerciante que forneça produto industrializado à indústria. Isso porque o art. 51, parágrafo único, indica como **contribuintes** para as operações internas o industrial ou quem a lei a ele equiparar (II) e o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior (III). Note-se que este último não é um industrial, mas um comerciante intermediário entre industriais. Resta colocado como contribuinte do IPI apenas para preservar a cadeia de incidências do IPI e, com isso, o sistema de creditamentos e a não cumulatividade do imposto.

A Lei 4.502/64 dispõe: "Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto: II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor".

Vale ressaltar que se impõe a saída por força de uma "**operação**" **com produto industrializado**, ou seja, por força de um **negócio jurídico**. As saídas sem tal pressuposto não dariam ensejo, a rigor, à incidência do IPI, como é o caso da mera transferência física entre estabelecimentos da mesma empresa, ou da saída para uma exposição em uma feira e posterior re- torno.[622]

Havendo negócio jurídico, **não importa a finalidade do produto**, ou seja, se é destinado ao comércio, à incorporação ao ativo fixo do adquirente ou a qualquer outra finalidade, conforme o § 2º do art. 2º da Lei 4.502/64.

A **base de cálculo**, nas operações internas, é "**o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria**", conforme o art. 47, II, a, do CTN. Assim, a **utilização de pautas fiscais** com bases prefixadas[623] **não encontra amparo**, só se prestando validamente a subsidiar lançamento na hipótese de haver desconformidade entre o preço constante da documentação e o preço efetivamente praticado.[624]

A Lei 7.798/89, ao acrescer o § 2º ao art. 14 da Lei 4.502/64, determina que não podem ser deduzidos do valor da operação os **descontos**, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, "ainda que incondicionalmente", mas tal dispositivo tem sido considerado incompatível com o CTN, pois "valor da operação" é o que resulta do ajuste consensual entre vendedor e comprador, inclusive como resultado de descontos incondicionais.[625] Já se decidiu, ainda, que os **juros**, na venda financiada, não podem ser incluídos na base de cálculo do IPI.[626] Também tem merecido censura a inovação trazida pela Lei 7.798/89 que, ao acrescer o § 3º ao art. 14 da Lei 4.502/64, determinou que o frete realizado por empresa coligada ou interligada integre a base de cálculo do IPI.[627]

O IPI também incide **na importação,** tendo por **fato gerador o desembaraço aduaneiro** do produto, nos termos do art. 46, I, do IPI e do art. 2º, I, da Lei 4.502/64, sendo denominado, então, **IPI-Importação**.

A CF, diferentemente do que fez relativamente ao ICMS (art. 155, § 2º, IX, "a"), nada dispôs sobre a incidência do IPI na importação. O CTN determina a incidência em seu art. 46, inciso I, do CTN, ao dispor que o IPI tem como fato gerador também o desembaraço aduaneiro do produto industrializado, quando de procedência estrangeira. Tal dispositivo continua sendo aplicado. Além de incidir na operação de importação, o IPI também incide na operação posterior em que o importador coloca no mercado o produto industrializado importado. Nesse caso, o importador é equiparado ao industrial, conforme se vê em nota ao art. 51, II, do CTN. O IPI-importação gera crédito para compensação com o montante devido nas operações internas.

Não fosse cobrado IPI na importação de produtos industrializados, teríamos a chamada discriminação inversa, ou seja, tratamento tributário mais gravoso ao produto nacional que ao estrangeiro. Na importação, incidem os tributos que gravam a produção internamente (IPI, ICMS, PIS e COFINS) e, ainda, o imposto de importação (II), de caráter predominantemente extrafiscal.

Há quem alegue que o IPI não incidiria na importação por pessoa física e na realizada

por empresa não contribuinte do imposto. Isso porque o sistema de não cumulatividade próprio de tal imposto só se viabilizaria quando a importação fosse realizada por industrial, capaz de creditar-se e de repassar o ônus em operação posterior. Há alguns precedentes nesse sentido.[628] Mas a matéria não é pacífica. Ademais, os fundamentos de tal tese não têm consistência. Note-se que, quando o importador não for contribuinte do IPI nas operações internas, sequer haverá cumulação de incidências a ser evitada. A incidência será única na entrada do produto, qualificando-se o IPI-Importação, no caso, como tributo direto e figurando o importador como contribuinte de direito e de fato, sem que haja qualquer inconstitucionalidade nisso. O TRF tem precedentes entendendo que incide o imposto: "É legítima a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio, por pessoa física, uma vez que a destinação final do bem não é relevante para a definição da incidência do tributo em questão. [...] O fato de não haver uma operação sucessiva que permita o abatimento do valor pago na importação não conduz à conclusão de que o tributo, nesta hipótese, será indevido, pois tal conclusão equivaleria a conceder uma isenção de tributo, ao arrepio da lei.";[629] "Incide o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação por pessoa física de bem industrializado para uso próprio, por aplicação conjugada dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da não-cumulatividade".[630] A validade da incidência e da cobrança do IPI na importação também é afirmada pelo STJ mesmo nas importações por não industrial: "3. É legítima a cobrança do IPI incidente na importação sobre a operação referente ao equipamento médico destinado ao uso próprio do estabelecimento importador ainda que não industrial. Precedentes...".[631]

Entende o STJ que é irrelevante se o produto importado foi adquirido por compra e venda ou é objeto de arrendamento.[632]

Na importação, contribuinte do IPI é o importador ou equiparado, nos termos do art. 51, I, do CTN e do art. 35, I, b, da Lei 4.502/64.

A **base de cálculo do IPI na importação** é o preço normal (valor aduaneiro), acrescido do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para entrada do produto no país e dos encargos cambiais, conforme dispõe o art. 47 do CTN. O art. 14, I, b, da Lei 4.502/64 refere-se ao "**valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador**".

A s **alíquotas do IPI estão estabelecidas na chamada TIPI** – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados –, variando conforme a essencialidade de cada produto, nos termos dos Decretos 6.006/06, 6.890/09 e 7.543/11. Na TIPI são identificados os produtos e atribuídas as respectivas alíquotas, sendo que o critério para a variação tem de ser a essencialidade do produto. Nessa tabela, por vezes figuram produtos não industrializados, por isso considerados não tributados (NT), e há também produtos industrializados tributados à alíquota zero (0%), além daqueles tributados normalmente com alíquotas próprias (15%, 30% etc.) Para verificar na TIPI a alíquota aplicável a cada produtos, faz-se o enquadramento pelos critérios da especificidade e da essencialidade.

O IPI é imposto sujeito a **lançamento por homologação**, cabendo ao contribuinte a responsabilidade pela verificação da sua ocorrência, cálculo e recolhimento, independentemente de qualquer ato do Fisco. Este só agirá quando o pagamento não for realizado ou for insuficiente, ensejando o lançamento de ofício, conforme dispõe a Lei 4.502/64: "Art. 21. A autoridade administrativa efetuará de ofício o lançamento mediante a instauração do processo fiscal, quando o contribuinte não o fizer na época própria ou fizer em desacôrdo com as normas desta lei".

O **período de apuração** do IPI,[633] para a maioria dos produtos, é mensal,[634] inclusive para as microempresas e empresas de pequeno porte.[635]

O IPI incidente sobre as operações internas é tributo abrangido pelo SIMPLES NACIONAL, nos termos do art. 13, II, da LC 123/06, de modo que, sendo optante, a empresa não recolherá separadamente o IPI. O IPI-Importação não está abrangido pelo SIMPLES NACIONAL, conforme expressamente dispõe o art. 13, § 1º, inciso XII, da LC 123/06. Mas o pagamento do imposto no caso de importação por microempresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai, pode ocorrer através de Regime de Tributação Unificada – RTU. Neste caso, o pagamento também é feito na data do registro da Declaração de Importação, mas aplicando-se a alíquota única de 42,25% sobre o preço de aquisição das mercadorias importadas, correspondendo 18% ao II, 15% ao IPI, 7,60% à COFINS-Importação e 1,65% ao PIS-Pasep-Importação, tudo nos termos da Lei 11.898/09.

143. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua **legislação é extensa**, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos.[636] Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. Importa compreendermos as linhas gerais de todo esse microssistema.

Cabe-nos ter em conta, em primeiro lugar, que temos diversas bases econômicas sob o mesmo título e, por vezes, com fundamento constitucional próprio:

- operações de circulação de mercadorias;
- operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- prestações de serviços de comunicação;

- importação de bens e mercadorias;
- importação de serviços.

No art. 155, II, a Constituição prevê a **competência dos Estados** para instituir imposto "sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". De pronto, podemos perceber que a norma de competência apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro. É dizer, o ICMS, no que diz respeito ao "S" da sua sigla, é um imposto sobre a prestação de serviços também, embora só incida relativamente a aqueles expressamente apontados: "transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações".

Operações são negócios jurídicos; **circulação** é transferência de titularidade,[637] e não apenas movimentação física; **mercadorias** são bens objeto de comércio.

Por isso, o STF já reconheceu que: "O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão 'operações', bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo 'mercadoria', são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem".[638] Ainda conforme o STF: "A não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto".[639] Em outro acórdão, a questão está igualmente clara: "O ICMS não incide no simples deslocamento da mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa".[640] Também o STJ consolidou posição nesse sentido através da sua **Súmula 166**: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Há precedente em sede de recurso repetitivo tornando fora de dúvida que: "O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade", "A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade".[641] Vale destacar, ainda, que não importa, no caso, de o deslocamento físico ser interno ou interestadual; de qualquer modo, tratando-se de deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não é devido o imposto.[642]

Também não incide o ICMS nas operações internas relativas a leasing ou "arrendamento mercantil", o que resta expresso na própria LC 87/96, que dispõe sobre o ICMS: "Art. 3º O imposto não incide sobre: VIII – operações de arrendamento mercantil,

não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário".

As transferências patrimoniais decorrentes de integralização de capital ou de cisão, incorporação, fusão ou transformação de empresas não configuram operação de circulação de mercadorias. Conforme já decidiu o STJ: "Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação de sociedades", "são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos e cotas ou ações"; essa transformação "não é fato gerador de ICMS".[643]

Importa considerar, ainda, que mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza. Daí por que "a venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência... por esse bens não se enquadrarem no conceito de mercadoria e essas operações não serem realizadas com habitualidade, não há circulação de mercadorias".[644] Pela mesma razão, o STF entendeu que não pode incidir ICMS na alienação de bens salvados de sinistro, ou seja, daqueles bens dos quais as seguradoras se desfazem para diminuir seu prejuízo porque provém de sinistros (acidentes, desastres) que implicaram perda total e que geraram pagamento ao segurado.[645] Veja-se o enunciado da Súmula Vinculante nº 32: "O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras".

Há acesa discussão acerca da possibilidade de se considerar mercadoria apenas **os bens corpóreos ou também os incorpóreos**.[646] O STF, defrontado com a questão no que diz respeito aos softwares, inicialmente posicionou-se pela negativa: "Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo como a do chamado software de prateleira (off the shelf) os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio".[647] Todavia, mais recentemente, em maio de 2010, ao julgar a ADI 1.945 MC, o STF manteve lei estadual do Estado do Mato Grosso que determinava a incidência do ICMS mesmo sobre operações "realizadas por transferência eletrônica de dados". Entendeu-se que o avanço da tecnologia repercute na interpretação do texto constitucional, e que o download de softwares ou de músicas equivale à sua compra em CD. Nesse sentido, por exemplo, pronunciou-se o Ministro GILMAR MENDES. Mas o mérito ainda não foi julgado.

O § 3º do art. 155 traz para o âmbito do ICMS as operações relativas a **energia elétrica** que, portanto, também se sujeitam ao imposto, conforme podemos verificar nas "contas de luz". Quanto ao cálculo, entende o STJ que: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada", (**Súmula 391**) e não sobre eventual reserva de potência, ou seja, sobre a potência que,

por contrato, deve estar disponível na rede para suportar o consumo nos períodos de maior demanda, quando estejam operando no limite da sua capacidade produtiva, mas que acabe não sendo efetivamente utilizada.

Sobre o fornecimento de água não incide o ICMS. Nesse sentido, é a Súmula 130 do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro: "O fornecimento de água limpa e potável é serviço essencial, sendo ilegal a cobrança do ICMS por parte das empresas concessionárias". Também o STF entende "não ser a água canalizada mercadoria sujeita à tributação pelo ICMS, por tratar-se de serviço público".[648] Em 2010, tal entendimento foi reafirmado em julgado da relatoria do Min. Ricardo Lewandowski: "não incide o ICMS sobre o fornecimento de água canalizada, uma vez que se trata de serviço público essencial e não de mercadoria".[649] A repercussão geral da matéria foi reconhecida no RE 607.056/RJ e aguarda julgamento do mérito.

A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal é a segunda base econômica do ICMS. São tributáveis os diversos serviços de transporte: de passageiros, de valores, de bens ou de mercadorias.

Mas a base econômica não é o transporte em si; é, isto sim, o "serviço" de transporte. Desse modo, exige-se a contratação onerosa de tal fazer para ensejar a incidência do imposto. O transporte realizado por uma empresa em veículo próprio para levar bens ou mercadorias de um a outro dos seus estabelecimentos ou mesmo para entregar mercadorias aos clientes que as tenham adquirido não se sujeita à incidência do imposto. No caso, trata-se de um serviço prestado a si mesma, um atuar da empresa a que não corresponde qualquer operação jurídica enquanto negócio oneroso. Não há fato gerador e não haveria, de qualquer modo, base de cálculo. Ademais, conforme adverte ROQUE CARRAZZA, "a eventual existência de várias inscrições estaduais não tem o condão de desvirtuar a regra-matriz constitucional do ICMS em exame. Simples controles administrativos não podem atropelar direitos dos contribuintes, dando 'autonomia fiscal' a estabelecimentos de uma mesma empresa".[650]

O transporte restrito ao território de um único Município se sujeita ao ISS, constando do item 16 da lista anexa à LC 116/2003: "Serviço de transporte de natureza municipal".

Não pode incidir ICMS sobre o serviço de transporte internacional, não abrangido pela base econômica,[651] "ainda que tenha que ocorrer o transbordo para veículos de outro contribuinte" para a transposição da fronteira.[652] Conforme ROQUE CARRAZZA, "se a Constituição expressamente permite a tributação por via de ICMS quando o serviço transmunicipal começa no exterior e termina no Brasil, a contrario sensu a veda quando o mesmo serviço começa no Brasil e termina no exterior".[653] O STJ destaca que "não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias" e que "está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias", forte no aspecto teleológico da exoneração, de "tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional".[654] Aliás, anteriormente, já firmara posição no sentido de que "se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal".[655]

No transporte multimodal, em que são utilizadas mais de uma modalidade de transporte sob a responsabilidade de um único operador e mediante emissão de apenas um documento de transporte para todo o trajeto, teremos a incidência do ICMS sobre o valor total sempre que a origem e o destino se encontrem em estado ou município distintos. Já no transporte intermodal, quando se utilizam diversas modalidades de transporte mediante contratos específicos com cada transportador, mediante documentos próprios, eventual modalidade que não transponha sequer a fronteira de um município não se sujeitará ao ICMS. Também no transporte por uma única modalidade, rodoviária, por exemplo, que envolva o transbordo de um caminhão para outro, a incidência ou não de ICMS dependerá de se tratar de um único contrato e preço para levar da origem ou destino ou de se tratar de vários contratos distintos, hipóteses em que os estritamente municipais não ensejarão a incidência do ICMS, mas do ISS.

Não se deve confundir a incidência do ICMS sobre serviço de transporte com a consideração do custo do transporte na composição da base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias ou mesmo sobre a importação. Nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, da LC 87/196, o valor correspondente ao frete integra a base de cálculo do ICMS "caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado". Ademais, o frete integra o valor aduaneiro das mercadorias, razão pela qual também compõe a base de cálculo do imposto na sua incidência sobre a importação.

O ICMS não incide sobre o "transporte" de energia pelas linhas de transmissão. Conforme vem decidindo o STJ, "O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica", de modo que não incide sobre a tarifa de uso dos sistemas de distribuições (TUSD).[656] JOSÉ EDUARDO entende que seria viável a incidência sobre o "transporte" de gás via canalização: "Em razão da análise dos contornos dos negócios jurídicos atinentes à 'distribuição' do gás, executada pelas concessionárias e remunerados por tarifa, é possível entender que as atividades se enquadram à figura do 'transporte de bens', mediante a movimentação de quantidade de gás canalizado dos pontos de recepção aos pontos de entrega a usuários livres".[657]

Também não pode ser cobrado no transporte aéreo de passageiros e no transporte aéreo internacional de cargas. É o que decidiu o STF na ADI 1600.

Também incide sobre a **prestação de serviços de comunicação**. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO adverte que "na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos (emissor, mensagem, canal e receptor), podendo ocorrer (ou não) a compreensão pelo destinatário... Apesar de ter sido asseverado que 'comunicação é diálogo entre pessoas, de modo a colocá-las uma perante a outra, embora se encontrem distanciadas no tempo (usos horários) e no espaço (lugares)', de modo perspicaz ponderou-se que a relação comunicativa se dá independentemente do emissor e o receptor manterem diálogo, porque, se esta situação ocorrer, estar-se-á diante de uma nova relação. A materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação (disponibilização de informações), sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos desta relação negocial

(prestador e tomador, – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação”.[658] HUMBERTO ÁVILA, por sua vez, distingue a comunicação, de um lado, da radiodifusão e da propaganda, de outro:

> “... o que diferencia a ‘comunicação’ da ‘radiodifusão’ é, precisamente, a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor. 2.1.4.7. De fato, ‘difundir’ tem o sentido de propagar uma mensagem, enviando-a a um sem número de pessoas, independente de elas serem determinadas ou pagarem pela sua recepção. O termo ‘propaganda’, também usado pela CF/88, denota o mesmo sentido: difusão de ideias para público indeterminado. O que interessa, pois, para a ocorrência de difusão é a ação da propagação pelo emissor, e não a interação entre o emissor e um determinado receptor. Não por acaso, a veiculação de propaganda, até o ano de 2003, estava incluída na lista de serviços tributáveis pelos Municípios: sendo uma ação custeada por quem tem interesse em difundir idéias, a veiculação de propaganda encaixa-se, no conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem, para o qual é irrelevante a interação entre anunciante e o público-alvo. 2.1.4.8. Ora, se a CF/88 usa, a par do termo ‘comunicação’, também o vocábulo ‘difusão’, e esse tem o conceito de propagação de mensagens a um público indeterminado, então a locução ‘comunicação’ quer significar a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Isso significa que o conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-C, é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor”.[659]

A Constituição considera a radiodifusão comunicação, mas concede imunidade às “prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita” (art. 155, § 2º, X, d).

Já decidiu o STJ que incide o ICMS sobre a tarifa de **assinatura básica mensal de telefonia**: “Incide ICMS sobre a cobrança de assinatura básica residencial, que se constitui em verdadeira remuneração do serviço de telefonia, já que sua previsão legal é de estabelecer valor mínimo que justifique a viabilidade econômica do serviço com a contrapartida de franquia de utilização”.[660] Considerou também que incide na **transmissão de sinais de TV a cabo**[661] **e via satélite**.[662] A **Súmula 334** do STJ, por sua vez, dispõe: “O ICMS não incide no serviço **dos provedores de acesso à Internet”.**

Importa considerar que a base econômica é o serviço de comunicação propriamente, e não as atividades-meio realizadas e cobradas com autonomia, assim considerados os serviços preparatórios, acessórios ou auxiliares que configurarão serviços comuns, não sujeitos ao ICMS. O STJ, por isso, já decidiu que não incide ICMS na instalação de linha telefônica,[663] na adesão, habilitação e instalação de ponto relativo a serviços de TV[664] e na produção de programas de TV.[665] Há inclusive a **Súmula 350** do STJ: “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”.

A Constituição dispõe que o ICMS será “não cumulativo” e que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, nos termos do art. 155, § 2º, I e III, da CF. A **não cumulatividade**, portanto, é obrigatória; já a **seletividade** é

facultativa, mas, uma vez adotada, tem de implicar alíquotas diferenciadas conforme o critério da essencialidade da operação tributada.

A não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar, isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias. O art. 155, § 2º, inciso I, é inequívoco ao especificar que o ICMS será não cumulativo "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". A matéria é disciplinada pelos arts. 19, 20 e 33 da LC 87/96

Quando a aquisição de mercadoria não sofre a incidência de ICMS ou é isenta, não gera crédito (art. 155, § 2º, II, a); quando a saída da mercadoria na operação posterior realizada pelo adquirente é que não é tributada ou é isenta, o crédito anteriormente apropriado é anulado (art. 155, § 2º, II, a). Isso porque, nesses casos de a entrada ou a saída não sofrerem o ônus do ICMS, haverá uma única cobrança. Apenas os créditos das empresas exportadoras, apropriados na entrada de mercadorias, é que são mantidos, ainda que a operação de venda para o exterior seja imune, mas isso em razão de norma constitucional expressa que visa a desonerar as exportações, compensando o exportador pelo ônus de ICMS que suportou internamente, nos termos do art. 155, § 2º, X, a, que diz que não incidirá "sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".

Importa ter em conta que a não cumulatividade abrange todos os núcleos de incidência do ICMS, não se restringindo às operações relativas à circulação de mercadorias. Sob esse argumento e considerando que a energia elétrica é importante insumo dos serviços de telecomunicação, o STJ reconheceu que "O ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação dos serviços".[666]

As operações de circulação de mercadorias podem ocorrer no âmbito interno de cada estado ou entre diferentes estados, sendo as últimas chamadas operações interestaduais.

Para as **operações internas**, cada estado define a alíquota do seu ICMS, observada a alíquota mínima estabelecida em Resolução do Senado Federal. (art. 155, § 2º, V, a), não podendo, ainda, ser inferior às alíquotas previstas para as operações interestaduais.

No caso dessas **operações interestaduais**, quando destinada a mercadoria a consumidor final, aplica-se a alíquota interna; quando destinada a contribuinte do imposto, aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos

termos do art. 155, § 2º, IV, da Constituição Federal. Nesse caso de operação interestadual destinada a contribuinte do imposto, o Estado do destinatário exige deste a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior). A Resolução do Senado 22/89 estabeleceu a alíquota das operações e prestações interestaduais em 12% (doze por cento). Mas, para as operações e prestações realizadas a partir das regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, previu alíquota de 7%. Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias importadas, a alíquota é de 4%, nos termos do que dispõe a Resolução do Senado 13/2012 e Convênio ICMS 123/2012.

Desde a EC 42/03, as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados a destinatários no exterior são imunes ao ICMS (art. 155, § 2º, X, a, da CF). Ademais, como já referido, os exportadores podem se ressarcir do ICMS suportado internamente quando da aquisição dos produtos posteriormente exportados mediante manutenção e aproveitamento dos respectivos créditos. A desoneração de ICMS na exportação, portanto, é ampla.

O ICMS **também incide na importação**: é o chamado **ICMS-Importação**. A norma de competência para tanto é especial, constando do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição, que dispõe: "incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;". Essa redação foi atribuída a tal dispositivo pela EC 33/01.

Anteriormente, discutia-se se o ICMS-Importação incidiria na importação por pessoa física ou por sociedades não contribuintes habituais do imposto que importassem bem para a incorporação ao seu ativo fixo ou para consumo próprio. O STJ entendia que sim. Nesse sentido, em abril de 1996, foi editada a Súmula 155 do STJ: "O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio". Em outubro de 1997, foi publicada a Súmula 198 do STJ: "Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS". Logo em seguida, porém, o Plenário do STF, ao julgar o RE 203.075/DF, analisou a matéria sob o enfoque constitucional e firmou posição dizendo da não incidência do ICMS, consolidando sua orientação na Súmula nº 660 do STF: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto". Com a nova redação do art. 155, § 2º, IX, a, atribuída pela EC 33/01, a situação é outra, não se justificando mais o anterior entendimento do STF. Pela redação atual, resta claro que incidirá na importação "por pessoa física ou jurídica", "ainda que não seja contribuinte habitual do imposto" e "qualquer que seja a sua finalidade". O STF está apreciando essas questões à luz da nova redação, bem como a questão da incidência nos casos de ingressos amparados por contratos de leasing internacional, conforme se pode ver dos RREE 226.899, 439.796 e 474.267, cujos julgamentos foram iniciados, mas ainda não estão concluídos.

De qualquer modo, a "entrada de bem ou mercadoria importados do exterior" deve ser compreendida no contexto de uma efetiva operação de importação. Esta exige não

apenas o ingresso físico, mas a entrada para a incorporação do produto à economia nacional, seja para uso, consumo, industrialização ou revenda, por exemplo. Mas o ingresso físico sabidamente temporário, como no caso de mercadorias trazidas para exposição em feiras durante prazo certo para posterior retorno à origem, não implica fato gerador sequer do Imposto de Importação, também não o sendo do ICMS-Importação. Esses ingressos temporários, sem o intuito de integração do produto à economia nacional, ocorrem sob o regime de admissão temporária. Outra entrada física que não implica importação é a que ocorre para simples trânsito de bem ou mercadoria pelo território nacional, com destino a outro país, como no caso da aquisição de mercadorias da Alemanha por empresa Uruguaia, com ingresso no território brasileiro pelo porto de Rio Grande e finalização do transporte por caminhões mediante rota pre-definida. Nessa situação, temos o que se denomina de trânsito aduaneiro. Como a mercadoria simplesmente transita pelo território brasileiro, não se incorporando à economia nacional, não ocorre propriamente importação, de modo que não incidem o Imposto de Importação e o ICMS-Impor- tação.

Outro ponto importante relativo ao ICMS diz respeito aos possíveis conflitos de competência com os Municípios, aos quais cabe instituir o ISS. Refiro-me às chamadas **operações mistas**, que envolvem tanto a circulação de mercadorias como a prestação de serviços.

Não são operações mistas aquelas cujo objeto seja um fazer para dar, em que o fazer constitui apenas meio para a produção e colocação do bem à disposição do comprador, incidindo sempre o ICMS.[667]

As operações verdadeiramente mistas apresentam **duplo objeto negocial**: um dar e um fazer, ambos com certa autonomia. Eram conceituadas pelo art. 71, § 2º, do CTN como aquelas em que havia prestação de serviços "acompanhados do fornecimento de mercadorias", sendo que estabelecia critério para tributação proporcional. O conceito ainda é válido, mas aquele artigo foi revogado porque hoje o que temos é uma sistemática diversa de tributação, em que incide o ICMS ou o ISS sobre o todo, um ou outro.

O art. 155, § 2º, IX, b, da Constituição trata especificamente das operações mistas, estabelecendo que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Associando-se tal regra com a do art. 156, III, que diz que os Municípios têm competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, chegamos à conclusão de que as operações mistas em que o serviço envolvido não está arrolado no anexo da LC 116/03 se sujeita ao ICMS, mas, quando estiver arrolado, sujeita-se ao ISS. Desse modo, aliás, é que a questão se encontra disciplinada na LC 87/96, que dispõe sobre o ICMS, e na LC 116/03, que dispõe sobre o ISS. O artigo 2º, IV, da LC 87/96 determina que o ICMS incida sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. O art. 1º, caput e § 2º, da LC 116/03 estabelece que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista anexa e que os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento

de mercadorias. A jurisprudência, tanto a do STF[668] como a do STJ,[669] consagra esse regime. A **Súmula 163** do STJ diz que: "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação". A **Súmula 167** do STJ estabelece: "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS".

Efetivamente, no regime da Constituição de 1988, o ICMS e o ISS são excludentes um do outro: como regra, "ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS".[670] Importa observar, entretanto, que a lista de serviços anexa à LC 116/03 faz algumas ressalvas. No seu item 14.01, ao submeter ao ISS aos serviços de "Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto", abre um parêntese: "(exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)". Isso também ocorre com outros poucos itens, como o 7.02, relativo aos serviços de construção civil realizados mediante empreitada ou subempreitada, sendo ressalvada a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços. Nesses casos expressamente excepcionados na lista anexa à LC 116/03, portanto, serão especificados os valores do serviço e das mercadorias fornecidas, porquanto incidirá o ISS sobre aquele e o ICMS sobre esse. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO também destaca: "Na prestação de serviços de qualquer natureza sujeita à incidência do ISS (LC 116 de 31.7.03), excepcionalmente, incidirá o ICMS se a respectiva lista de serviços fizer ressalva específica relativamente aos materiais empregados na atividade".[671]

A incidência de ICMS sobre **combustíveis derivados de petróleo** segue regime todo especial baseado na premissa de que "o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo" (art. 155, § 4º, I). Para viabilizar isso, a Constituição imuniza as operações interestaduais, ou seja, as "operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica" (art. 155, § 2º, X, b). Estabelece, ainda, que "§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g". (art. 155, § 5º, da CF, incluído pela EC 33/01). Trata da matéria o Convênio CONFAZ 110/07, que procura concentrar a tributação nas refinarias, como contribuintes e como substitutas tributárias. É estabelecida uma câmara de compensação para viabilizar os recolhimentos e a destinação constitucional. Os detalhes desse regime estão sendo analisados pelo STF na ADI 4171.

No ICMS sobre circulação de mercadorias, o **fato gerador** considera-se ocorrido no momento "da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte", nos termos do art. 12 da LC 87/96.

Quanto à **base de cálculo** do ICMS, é o **valor da operação**, conforme do art. 13 da LC 87/96. Note-se que o ICMS é calculado por dentro do preço da mercadoria, o que resta expresso no art. 155, § 2º, XII, i, da CF. Na composição do valor final da nota, não ocorre

a soma do preço da mercadoria ao do ICMS; o preço da mercadoria é o valor da operação, sendo que o destaque de ICMS se faz por dentro desse preço apenas para fins de visualização e operacionalização do sistema de créditos e de pagamento do imposto. Se o preço da mercadoria for de R$ 100,00 e o ICMS for de 18%, corresponderá a R$ 18,00. O adquirente pagará tão somente o preço de R$ 100,00, sendo que o vendedor terá de retirar desse preço o montante necessário ao pagamento do imposto que fará, em nome próprio (o vendedor é o contribuinte de direito), no percentual sobre ele incidente. A matéria restou pacificada no STF, com efeito de repercussão geral, no RE 582.461, relator o Ministro GILMAR MENDES.[672]

Eventuais descontos incondicionais concedidos pelo vendedor reduzem o preço da mercadoria e, portanto, o valor da operação, de maneira que a base de cálculo do ICMS também fica reduzida. É a orientação consolidada na Súmula 457 do STJ: "Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS".

Considera-se valor da operação, para fins de incidência do ICMS, o preço pelo qual for vendida a mercadoria, seja à vista ou a prazo. Conforme a Súmula 395 do STJ, "O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal". Quando o financiamento não é feito pelo vendedor, mas por empresa de cartão de crédito ou por financeira, o valor pago a título de juros desborda do valor da operação, não havendo razão para considerá-lo ou acrescê-lo à base de cálculo do ICMS. A Súmula 237 do STJ é no sentido de que: "Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS". A operação de crédito sujeita-se, então, ao IOF (art. 153, V, da CF) de competência da União.

Os demais fatos geradores e bases de cálculo também são definidos nos arts. 2º, 12 e 13 da LC 87/96. No serviço de transporte de passageiros, será o valor da passagem; no de carga, o valor do frete. ROQUE CARRAZZA entende que as empresas transportadoras teriam o direito de excluir o valor do pedágio da base de cálculo do ICMS.[673] Não temos a mesma convicção, porquanto o pedágio constitui custo do transportador para cumprir o objeto contratual a que se obriga.

Quanto às alíquotas, as interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado, ficando, como já referido, em 7% ou 12% conforme a origem e o destino, e em 4% quando a operação diz respeito a produtos importados. As alíquotas internas são fixadas pelos Estados, normalmente no patamar de 17% ou de 18% para a circulação de mercadorias, à exceção de alguns produtos para os quais se estabelece alíquota menor em razão da sua essencialidade. A alíquota incidente sobre energia elétrica e comunicações normalmente é de 25%. O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro chegou a suspender a exigibilidade do ICMS sobre energia elétrica e sobre comunicações no que excedesse a alíquota de 18% por entender que a alíquota de 25%, no caso, viola o critério da seletividade, afrontando o art. 155, § 2º, III, da CF. Mas o Presidente do Supremo Tribunal Federal cassou a eficácia de tais acórdãos na Suspensão de Segurança nº 4178, em outubro de 2011.

144. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

O art. 156, III, da CF outorga aos Municípios competência para instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar", o chamado ISS.

O **conceito de serviços** de qualquer natureza é fundamental para a delimitação da base econômica dada à tributação, ou seja, para definirmos o que pode ser tributado a título de ISS. Para AIRES F. BARRETO, "serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial".[674] Pode-se dizer que se trata de um fazer em favor de terceiros, específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado, e não como simples meio para outra prestação. Ademais, deve ser prestado a título oneroso, mediante contraprestação.

Há serviços, contudo, **excluídos da possibilidade de tributação a título de ISS**. Note-se que o próprio art. 156, III, afasta aqueles serviços cuja tributação compete aos Estados a título de ICMS: os **serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**. Além disso, o art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da CF atribui imunidade aos **serviços públicos típicos** prestados pelos entes políticos, autarquias ou fundações públicas vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, não regidos pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados e sem contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas. O STF entende que a imunidade também alcança empresas públicas e sociedades de economia mista quando atuem como longa manus do ente político, prestando serviço em regime de monopólio, sem disputa de mercado com empresas privadas.[675] Ademais, não incide ISS na **exportação de serviços**, na prestação de serviços em **relação de emprego**, dos trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados e, por fim, sobre o **valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários**, sobre o **valor dos depósitos bancários e sobre o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito** realizadas por instituições financeiras, nos termos do art. 2º, I, da LC 116/03.

O ISS exige, ainda, a **intermediação de lei complementar**, porquanto o art. 156, III, da Constituição comete a tal veículo legislativo o papel de definir, dentre os serviços de qualquer natureza, aqueles que poderão ensejar a instituição do imposto por parte dos Municípios. A LC 116/03 traz, em anexo, a **lista de serviços tributáveis** arrolados em quarenta itens, cada qual com seus subitens. Dentre os serviços arrolados, estão, por exemplo, os serviços de informática, de medicina e assistência veterinária, de estética e atividades físicas, de engenharia, arquitetura e construção civil, de manutenção e limpeza, de educação e ensino, de hospedagem, turismo e viagens, de estacionamento, de vigilância, bancários e financeiros, serviços de apoio administrativo, jurídico e contábil, serviços funerários etc.

PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que "A expressão 'definidos em lei complementar' não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se...".[676] Os tribunais também seguem essa linha. No item 3 da lista de serviços consta "Serviços

prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres", o que, no entanto, não é admitido pelo STF na medida em que a locação não consubstancia verdadeira prestação de serviços. Vejamos a **Súmula Vinculante 31**: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis". Entendeu o STJ, por sua vez, que, dentre as três modalidades de arrendamento mercantil, o leasing operacional caracteriza-se como locação, não se sujeitando ao ISS, mas que o leasing financeiro e o lease-back sujeitam-se ao imposto.[677] A jurisprudência do STJ considera, ainda, que o complexo contrato de franquia não pode ser considerado como prestação de serviços, não ensejando a incidência do ISS.[678]

A lista de serviços da LC 116/03 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados.[679] Admite-se, todavia, uma "leitura extensiva de cada item",[680] de modo a "enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente".[681] JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO adverte que os Municípios, muitas vezes, "fazem tábula rasa da jurisprudência" quanto à taxatividade "inserindo um item adicional, intitulado 'fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores'",[682] o que não encontra suporte constitucional.

Os serviços arrolados na lista da LC 116/03 e que constem também da lei municipal instituidora do serviço dão ensejo à cobrança do ISS, **ainda que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador**.[683]

Incidirá o ISS, também, quando a prestação de serviços se dê mediante fornecimento de mercadorias, ou seja, que haja um duplo objeto negocial, caracterizando uma **operação mista**. O art. 1º, *caput* e § 2º, da LC 116/03 estabelece que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista anexa e que os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. Esse dispositivo é compatível com o art. 155, § 2º, IX, *b*, da Constituição, que trata especificamente das operações mistas, estabelecendo que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. O STJ bem sintetiza a questão: "sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista".[684]

O ICMS e o ISS, como regra, são mesmo excludentes um do outro: "ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS" (voto da Min. Ellen Gracie na ADI 4.389). Veja-se a **Súmula 274** do STJ: "O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares". Também a **Súmula 167** do STJ: "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS". Outro entendimento, consolidado na **Súmula 163** do STJ, é no sentido de que: "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".

Importa observar, entretanto, que a lista de serviços anexa à LC 116/03 faz algumas ressalvas. No seu item 14.01, ao submeter ao ISS aos serviços de "Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto", abre um parêntese: "(exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)". Isso também ocorre com outros poucos itens, como o 7.02, relativo aos serviços de construção civil realizados mediante empreitada ou subempreitada, sendo ressalvada a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços. Nesses casos expressamente excepcionados na lista anexa à LC 116/03, portanto, serão especificados os valores do serviço e das mercadorias fornecidas, porquanto incidirá o ISS sobre aquele e o ICMS sobre essas.

O art. 1º da LC 116/03 dispõe sobre o **fato gerador** do ISS:

> "Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. § 2º... § 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço".

O art. 3º da LC 116/03 dispõe no sentido de que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador, como regra geral, salvo exceções que estabelece. Trata-se de matéria infraconstitucional.[685] O STJ chegou a afirmar que o ISS seria recolhido no local da efetiva prestação de serviços,[686] sendo que o Município competente para exigir o imposto seria aquele do local onde fossem efetivamente prestados os serviços. Mais recentemente, contudo, reafirmou o texto da lei complementar em favor da competência do Município da sede do estabelecimento, retomando o entendimento de que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador, viabilizando-se o recolhimento do tributo no local da prestação apenas quando ali existir unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador:

> "INCIDÊNCIA DE ISS... SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO... 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter

sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ".[687]

Contribuinte "é o prestador do serviço", dispõe o art. 5º da LC 116/03.

A **base de cálculo** "é o preço do serviço", conforme redação expressa do art. 7º da LC 116/03. Mas em alguns serviços relacionados a obras de construção civil, relacionados nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, a LC prevê que não se inclui na base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.

O STJ entende que não é possível incluir no valor dos serviços "importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros".[688] Abordando questão relativa aos **valores repassados** pelos planos de saúde, entendeu que cobrar da seguradora pelo valor total e depois também de cada prestador de serviço implicaria dupla tributação, "fazendo-se necessária a exclusão dos valores que foram repassados pela empresa de seguro-saúde aos terceiros, garantindo-lhe que a base de cálculo do ISS abranja apenas a parte que ficou como receita para a recorrente", sendo que: "A quantia referente aos terceiros será incluída no cálculo do ISS devido por eles (os profissionais, laboratórios e hospitais).[689]

As sociedades profissionais e os profissionais autônomos recolhem ISS por **valor fixo**, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, recepcionado pela Constituição de 1988[690] e ressalvado pela LC 116 que, em seu art. 10, numerou especificamente os dispositivos do DL 406/68 que revogou, sendo que só restaram revogados os parágrafos do art. 9º do DL 406/68 acrescidos pela LC 100/99. As sociedades de profissionais que exercem profissão regulamentada continuam, portanto, constituindo exceção à base de cálculo ordinária do ISSQN (preço do serviço). A apuração do quantum debeatur da exação deve tomar como base o número de profissionais inscritos, consoante § 3º do art. 9º do DL 406/68. Não é dado aos Municípios desconsiderar o sistema de tributação por valor fixo, tampouco condicionar a aplicação de tal regime ao cumprimento de requisitos não previstos em lei complementar.

A LC 116 estabelece alíquota máxima de 5% para o ISS em seu art. 8º, II. A Constituição prevê que tanto a alíquota máxima como a alíquota mínima deveriam ser estabelecidas por lei complementar e que a esta caberá também regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, conforme seu o art. 156, § 3º, II e III. Enquanto a LC 116 não estabelecer a alíquota mínima nem disciplinar as desonerações, será ela de 2%, abaixo do que não se poderá chegar nem mesmo como efeito de isenções, incentivos e benefícios, nos termos do art. 88 do ADCT.

No Município de São Paulo, é a Lei 13.701/03 que disciplina o ISS.

N o **Município de Porto Alegre**, o ISSQN é instituído pela **LC 7/73**. São **contribuintes os prestadores de serviços** cujos estabelecimentos estejam localizados no município e os prestadores de outras localidades que prestem serviços.

O ISS, via de regra, tem por **base de cálculo o preço do serviço**, com alíquotas variáveis de **2% a 5%**, dependendo do serviço. Mas os profissionais liberais e técnicos e as sociedades profissionais pagam **ISS fixo**, em valores mensais ou anuais.

A LC 306/93 estabeleceu hipóteses de **substituição tributária**, obrigando inúmeros tomadores de serviço ao recolhimento do ISS incidente sobre a prestação de serviços por eles contratados, com especial destaque para os serviços tomados por entidades da administração pública e os provenientes do exterior ou de prestadores não estabelecidos no município. O Imposto deverá ser **recolhido até o dia 10 do mês seguinte** ao da competência. O montante do imposto será **retido pelo tomador**, mas, ainda que não o seja, deve por ele ser recolhido. Conforme o § 2º do art. 1º: "O prestador do serviço responde solidariamente com o substituto tributário sempre que não ocorrer a retenção do imposto devido, ressalvados os casos previstos na legislação". Essa lei prevê, ainda, que "não ocorrerá responsabilidade tributária quando o prestador do serviço for profissional autônomo, sociedade de profissionais, ou gozar de isenção ou imunidade tributária", o que se explica pelo fato de que os primeiros estão sujeitos ao ISS fixo e não ad valorem e os últimos não devem ISS, de modo que eventual retenção seria indevida.

145. Impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)

O art. 153, V, da CRFB outorga **competência à União** para a instituição de imposto sobre "operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários".[691] Vê-se, de pronto, que não se trata de uma única base econômica outorgada à tributação, mas de quatro bases econômicas:

- operações de crédito;
- operações de câmbio;
- operações de seguro;
- operações relativas a títulos ou valores mobiliários.

A CRFB não prevê a base econômica "operações financeiras". De qualquer modo, é usual, inclusive na legislação tributária, o uso da locução "Imposto sobre Operações Financeiras – IOF" para designar o conjunto de tais impostos previstos no art. 153, V, da CRFB.

Vejamos cada uma dessas bases econômicas, começando, contudo, pela análise do termo "operações", comum a todas elas.

Operação é negócio jurídico. AIRES FERNANDINO BARRETO ensina: "O termo operações, à luz de um ponto de vista estritamente jurídico, significa atos regulados pelo Direito capazes de produzir efeitos jurídicos, ou seja, negócios jurídicos".[692] ROBERTO QUIROGA MOSQUERA esclarece que: "O termo operações pressupõe uma visão dinâmica

das relações sociais e não uma posição estática”.[693] Assim, pode-se afirmar com AIRES FERNANDINO BARRETO que os impostos mencionados não oneram os títulos ou valores mobiliários, o câmbio, o seguro etc.; incidem, sim, sobre os negócios jurídicos que têm esses bens ou valores por objeto, ou ainda, sobre operações a eles relativas.[694]

Vejamos a dimensão específica do Imposto sobre Operações de Crédito – IOCrédito. Tem este como base econômica negócios jurídicos de **crédito**, que “é a troca de um bem presente por um bem futuro, ou seja, é o ato por intermédio do qual se realiza uma p**restação presente em troca de uma promessa de prestação futura**. Logo, o crédito pressupõe a existência de um aspecto temporal, entre a realização da prestação presente e a prestação futura”.[695] Relevante, ainda, é a observação de que está “sempre presente no conceito de operação de crédito a idéia de troca de bens presentes por bens futuros, daí por que se diz que o crédito tem dois elementos essenciais, a saber, a confiança e o tempo (Luiz Emigdio da Rosa Júnior)”.[696] Portanto, não será possível a instituição de IOF-Crédito sobre aquilo que não configure um negócio consubstanciado na entrega de moeda mediante obrigação à prestação futura. Daí por que o STF editou a **Súmula 664**: “É inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei 8.033/90, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF sobre **saques efetuados em caderneta de poupança**”.[697]

MISABEL ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO ressaltam, também, com razão, a inocorrência de operação de crédito na concessão de **fiança onerosa**, de modo que não admite a incidência de IOF-Crédito.[698]

Mas a CF **não exige que se trate de operação com instituição financeira**, o que, inclusive, já restou afirmado pelo STF. Não obstante entendimentos doutrinários em contrário,[699] o tribunal apontou a constitucionalidade da incidência do IOCrédito sobre operações de **factoring**, ou seja, sobre operações mediante as quais, “sem utilização de poupança popular, o faturamento de uma empresa é adquirido pelos empresários dessa modalidade de negócio, que passam a ser titulares dos direitos creditórios afastado o direito de regresso”.[700] [701]

O Imposto sobre Operações de Câmbio, por sua vez, tem este como base econômica negócios jurídicos de **câmbio**, ou seja, “os negócios jurídicos consistentes na entrega de uma determinada moeda a alguém em contrapartida de outra moeda recebida”.[702]

O Imposto sobre Operações de Seguro tem por base econômica as operações de **seguro**, sendo certo que, “Pelo contrato de seguro, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados”, nos termos do art. 757 do Código civil. ROBERTO QUIROGA MOSQUERA refere que, nesses contratos, “alguém se obriga para com outrem, mediante remuneração de um prêmio, a indenizar prejuízos resultantes de riscos futuros, estes devidamente especificados quando da realização dos respectivos negócios jurídicos”, com eles não se confundindo as operações de previdência privada e de capitalização.[703]

A CF estabelece, ainda, como base econômica sujeita à tributação a título de imposto pela União, as **operações relativas a títulos e valores mobiliários**. Tanto os

documento representativos de direitos como os direitos registrados de modo escritural, mas que sejam, todos, passíveis de negociação, restam alcançados, como os títulos de crédito e a ações.

A CF traz, no § 5º do art. 153, regra específica atinente ao **ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial**,[704] dizendo que sujeita-se exclusivamente ao IOF, "devido na operação de origem".[705] Exige que, em face de operações com ouro, identifiquemos a sua finalidade, verificando se é comercializado como simples mercadoria (metal destinado à confecção de joias, relógios etc.), hipótese em que se submeterá à incidência de ICMS, ou se é objeto de negócios como instrumento cambial ou como ativo financeiro (investimentos em ouro), hipótese em que não incidirá o ICMS, mas apenas o IOF e tão somente na operação de origem, pois o § 5º acabou por estabelecer imunidade para as operações posteriores à primeira. Considera-se como operação de origem do ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial a correspondente à sua aquisição por instituição autorizada ou o seu desembaraço aduaneiro, quando proveniente do exterior, conforme já decidiu o STF[706] quando julgou inconstitucionais os incisos II e III do art. 1º da Lei 8.033/90,[707] que estenderam a incidência às operações subsequentes.

A CF **atenua a legalidade tributária** relativamente a tais impostos ao facultar ao Poder Executivo a alteração das alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, nos termos do § 1º do art. 153. Mas o art. 65 do CTN é incompatível com o texto constitucional ao prever a possibilidade de o Executivo alterar também a base de cálculo do IOF.[708] [709]

A par disso, a instituição ou majoração de tais impostos **não estão submetidas à observância das anterioridades de exercício e nonagesimal** mínima previstas no art. 150, inciso III, b e c, da CF, pois o § 1º do artigo 150 expressamente os excepciona.

Os impostos instituídos com suporte na regra de competência do art. 153, inciso V, da CF são bastante complexos. São muitas as leis que cuidam da matéria, sendo que **cada um desses impostos apresenta muitos fatos geradores e bases de cálculo**. Para melhor compreendê-los, melhor é irmos direto ao Decreto 6.306/07 (Regulamento do IOF), que reproduz de modo unificado toda essa legislação, bem retratando as incidências dos diversos impostos.

O **imposto sobre operações de crédito** tem como **fato gerador a entrega ou colocação do montante à disposição do tomador**. Na hipótese de o crédito restar representado por um título, não haverá incidência cumulativa do Imposto sobre Operações de Crédito e do Imposto sobre Operações com Títulos ou Valores Mobiliários, mas apenas do primeiro. É o que dispõe o art. 63, I e parágrafo único, do CTN.

O DL 1.783/80 instituiu o imposto determinando sua incidência sobre operações de empréstimo sob **qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos**. A Lei 9.532/97 estabeleceu a incidência sobre operações de factoring.[710] Esta incidência trouxe a discussão acerca da possibilidade ou não da instituição do Imposto sobre Operações de Crédito não realizadas por instituição financeira. Quando da análise da base econômica, referimos que o STF firmou posição admitindo a incidência. Cabe notar, realmente, que nem CF, ao enunciar a competência, nem o CTN, ao traçar os

arquétipos do fato gerador, base de cálculo e contribuintes, circunscreveram tal imposto às instituições financeiras; pelo contrário, ensejam a instituição sobre qualquer operação de crédito. A Lei 9.779/99, por sua vez, forte no pressuposto já estabelecido, torna inequívoca a **incidência também nas operações realizadas sem a participação de instituições financeiras**: "Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras".

O legislador não estabelece qualquer ficção no que diz respeito ao **aspecto temporal** da hipótese de incidência do Imposto sobre Operações de Crédito. Assim, considerar-se-á ocorrido o fato gerador no **momento em que**, nos termos do art. 63, I, do CTN, **ocorre a efetivação das operações de crédito** "pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado". O art. 3º do Decreto 6.306/07 (Regulamento do IOF) detalha:

> "Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei 5.172/66, art. 63, inciso I). § 1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito: I – na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado; II – no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada; III – na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito; IV – na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior; V – na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito; VI – na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º; VII – na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito".

Relativamente à sujeição passiva, o CTN permite que seja colocado como contribuinte qualquer das partes na operação tributada, conforme seu art. 66. O legislador ordinário, portanto, poderia colocar tanto aquele que empresta como o que toma o empréstimo como contribuinte do imposto. A Lei 8.894/94, em seu art. 3º, I, dispôs no sentido de que **são contribuintes os tomadores de crédito**. Relativamente às operações de factoring, a art. 58 da Lei 9.532/97 elenca como contribuinte a pessoa física ou jurídica que alienar os direitos creditórios, conforme se vê do seu art. 58.

Temos de analisar, ainda, os substitutos tributários, porquanto a substituição é marca sempre presente neste imposto. Figura como **substituto**, invariavelmente, **aquele que concede o crédito**: as instituições financeiras, as empresas de factoring e as demais pessoas jurídicas que concederem crédito.

Conforme o art. 64, I, do CTN, a **base de cálculo é "o montante da obrigação,**

compreendendo o principal e os juros". O Decreto 7.458/11 definiu a alíquota em 0,0082% ao dia. Mas trata-se de alíquota máxima, sujeita a redução pelo Executivo. A alíquota é reduzida a zero em diversas operações de crédito, como naquela realizada entre cooperativa de crédito e seus associados. Há, ainda, várias operações de crédito isentas, como a realizada para fins habitacionais, inclusive infraestrutura e saneamento básico, nos termos do Decreto-Lei 2.407/88,[711] e a realizada para aquisição de automóveis de passageiros nacionais com até 127 HP, por taxistas e pessoas portadoras de deficiência física, nos termos da Lei 8.383/91.[712] O art. 9º do Decreto 6.306/07 (Regulamento do IOF) traz listagem completa dos casos de isenção. Em face das diversas modalidades de operações sujeitas ao imposto sobre operações de crédito, o Decreto 6.306/07 especifica o momento da retenção ou exigência do imposto pelo substituto e o prazo para recolhimento ao Tesouro.

O **Imposto sobre Operações de Câmbio** tem por **fato gerador "a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira**, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este", nos termos do art. 63, II, do CTN. A Lei 8.894/94 limita-se a dizer da incidência sobre operações de câmbio, interpretando-se-o conforme o inciso II do art. 63 do CTN. O aspecto espacial do IOCâmbio segue a territorialidade. Têm-se, portanto, como juridicamente relevantes as operações de câmbio ocorridas no território nacional. Na ausência de ficção legal quanto ao momento em que se deva considerar ocorrido o fato gerador, o aspecto temporal corresponde ao momento da exata ocorrência do fato gerador, ou seja, ao da entrega da moeda. O fato gerador considera-se ocorrido, pois, com a realização da operação de câmbio, efetivada pela sua liquidação, conforme o art. 11 do Decreto 6.306/07 (Regulamento do IOF): "Art. 1. O fato gerador do IOF é a entrega de moeda... Parágrafo único. Ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da liquidação da operação de câmbio".

O CTN, art. 66, deixa ao legislador ordinário a liberdade de colocar na posição de **contribuinte** qualquer das partes da operação de câmbio. A Lei 8.894/94, ao instituir o imposto, identifica como contribuinte, nas operações referentes a transferências financeiras para o exterior, o comprador de moeda estrangeira e, nas operações referentes a transferências financeiras do exterior para cá, o vendedor da moeda estrangeira, conforme seu art. 6º. E seu parágrafo único estabelece a **substituição**: "As instituições autorizadas a operar em câmbio são responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto".

A **base de cálculo** do imposto sobre operações de câmbio equivale ao **montante da operação de câmbio, em moeda nacional**. É o que dispõe o art. 64, inciso II, do CTN. O art. 5º da Lei 8.894/94 refere-se a tal valor como sendo o de liquidação da operação cambial. A alíquota praticada, fixada pelo Executivo através do Decreto 6.306/07 (Regulamento do IOF), é bastante inferior ao limite legal de 25% estabelecido pelo art. 5º da Lei 8.894/94. A alíquota padrão, fixada pelo Decreto 7.412/10, é de 0,38%, ma há diversas exceções nos incisos I a XXI do art. 15-A do Decreto 6.306/07. O câmbio em operação com cartões de crédito internacional sujeita-se à alíquota de 6,38%. Em 27 de

dezembro de 2013, através do Decreto nº 8.175/2013, também restaram aumentadas de 0,38% para 6,38% as alíquotas para o câmbio no cartão de débito, saques em moeda estrangeira no exterior, compras nos cheques de viagem e carregamento de cartões pré-pagos, unificando-se a carga tributária relacionada aos gastos no exterior.

O Imposto sobre as Operações de Câmbio é exigido pelo substituto tributário na data da liquidação da operação de câmbio, cabendo-lhe efetuar o recolhimento ao Tesouro Nacional até o terceiro dia útil da semana subsequente, conforme se vê do art. 17 do Decreto 6.306/07.

O **Imposto sobre Operações de Seguro** tem o seu **fato gerador** delimitado pelo art. 63, III, do CTN: "a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;". O DL 1.783/80, ao instituir o imposto, opta pelo recebimento do prêmio como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, conforme seu art. 1º, II. O Decreto 6.306/07, art. 18, § 1º, esclarece o alcance da expressão "operações de seguro" e destaca a ocorrência do fato gerador com **o recebimento "total ou parcial" do prêmio**. Considera-se ocorrido o fato gerador "e torna-se devido o IOF no ato do recebimento total ou parcial do prêmio", conforme o § 2º do art. 18 referido.

Embora o art. 66 do CTN enseje a colocação, como contribuinte, de qualquer das partes da operação tributada, o DL 1.783/80, ao dispor sobre as diversas incidências, define como **contribuintes os segurados**, o que resta refletido no art. 19 do Decreto 6.306/07: "Art. 19. Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (Decreto-Lei 1.783/80, art. 2º)". O segurador ou as instituições financeiras a quem este encarregar da cobrança do prêmio são colocados na posição de substitutos tributários, nos termos do art. 3º do DL 1.783/80, com a redação do DL 2.471/88, até porque o imposto é "cobrado na data do recebimento total ou parcial do prêmio", devendo ser recolhido ao Tesouro Nacional "até o terceiro dia útil subseqüente ao decêndio da cobrança ou do registro contábil do imposto", conforme o art. 24 do Decreto 6.306/07.

A **base de cálculo é o montante do prêmio**, nos termos do art. 63, III, do CTN, sendo que o art. 1º do DL 1.783/80 determina o cálculo "sobre o valor dos prêmios pagos", seja quanto aos seguros de vida e congêneres e de acidentes pessoais e do trabalho, seja quanto aos seguros de bens, valores, coisas e outros não especificados.

A **alíquota** máxima é de 25%, nos termos do art. 15 da Lei 9.718/98, mas o Executivo, no uso da faculdade prevista no art. 153, § 1º, da CF, fixa a alíquota em 7% para as operações de seguro em geral e estabelece diversas alíquotas para casos específicos, como de 2,38% para os seguros privados de assistência à saúde e de 0% a alíquota para casos especiais como resseguro, seguro obrigatório vinculado a financiamento habitacional, seguro de crédito à exportação etc. Para os seguros de vida, de acidentes pessoais e do trabalho, a alíquota é de 0%, tudo conforme o art. 22 do Decreto 6.306/07, com a redação do Dec. 6.339/08.

Por fim, cabe especificar os aspectos do imposto sobre operações com títulos e valores mobiliários.

O **fato gerador "é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento**

para liquidação de títulos e valores mobiliários", sendo que se aplica a qualquer operação, independentemente da qualidade ou da forma jurídica de constituição do beneficiário da operação ou do seu titular, estando abrangidos, entre outros, fundos de investimentos e carteiras de títulos e valores mobiliários, fundos ou programas, ainda que sem personalidade jurídica, e entidades de previdência privada, tudo nos termos do art. 25 do Decreto 6.306/07, que tem como suporte o disposto nos arts. 63, IV do CTN e 2º, III, da Lei 8.894/94. Ainda dispõe no sentido de que o fato gerador ocorre e torna-se devido "no ato da realização das operações".

Deixando, o CTN, em seu art. 66, ampla liberdade para o legislador definir o contribuinte do imposto,[713] estabelece a Lei 8.894/94 que serão **contribuintes** do imposto os adquirentes de títulos e valores mobiliários e os titulares de aplicações financeiras na hipótese de "aquisição, resgate, cessão ou repactuação" e que são contribuintes as instituições financeiras e demais autorizadas a funcionar na hipótese de "pagamento para a liquidação das operações referidas na alínea anterior, quando inferior a noventa e cinco por cento do valor inicial da operação, expressos, respectivamente, em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária". As instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários são colocadas na posição de substitutos tributários, nos termos do DL 1.783/80 em seu art. 3º, inciso IV. Também são substitutos, "responsável pela retenção e pelo recolhimento dos impostos e das contribuições, decorrentes de aplicações em fundos de investimento, a pessoa jurídica que intermediar recursos, junto a clientes, para efetuar as referidas aplicações em fundos administrados por outra pessoa jurídica", conforme o art. 28 da MP 2.158-35/01, tornada permanente por força da EC 32/01.

A **base de cálculo**, na emissão, é o valor nominal mais o ágio, se houver; na transmissão, o preço ou o valor nominal ou o valor da cotação em bolsa; no pagamento ou resgate, o preço, conforme o art. 64, IV, do CTN. Forte no arquétipo estabelecido pelo CTN, dispõe a Lei 8.894/94:

> "... será cobrado... sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários... Art. 2º Considera-se valor da operação: ... II – nas operações relativas a títulos e valores mobiliários: a) valor de aquisição, resgate, cessão ou repactuação; b) o valor do pagamento para a liquidação das operações referidas na alínea anterior, quando inferior a noventa e cinco por cento do valor inicial da operação, expressos, respectivamente, em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária. § 1º Serão acrescidos ao valor do resgate ou cessão de títulos e valores mobiliários os rendimentos periódicos recebidos pelo aplicador ou cedente durante o período da operação, atualizados pela variação acumulada da Ufir diária no período. § 2º O disposto no inciso II, alínea a, aplica-se, inclusive, às operações de financiamento realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas."

Cabe destacar que a **alíquota** de 1,5% ao dia foi estabelecida pela Lei 8.894/94 como limite, pois, nos termos do art. 153, § 1º, pode o Executivo alterar as alíquotas do imposto, observados o limite e as condições estabelecidas por lei. O parágrafo único do art. 1º da Lei 8.894/94 dispõe que o Executivo "poderá alterar as alíquotas do imposto

tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal". Os arts. 29 a 33 do Decreto 6.306/07 é que dispõem sobre as alíquotas, que vão de 1,5% ao dia a 0%, conforme o tipo de operação.

A incidência sobre operação com o **ouro** ativo financeiro ou instrumento cambial é disciplinada pela Lei 7.766/89, arts. 4º a 12, refletida nos arts. 36 a 40 do Decreto 6.306/07, ficando a alíquota em 1% sobre o preço de aquisição do ouro, observados os limites de variação da cotação vigente.

Notas

608 BARRETO, Aires Fernandino. Natureza jurídica do imposto criado pela medida provisória 160/90. Repertório IOB de Jurisprudência – 2ª quinzena de maio de 1990, nº 10, p. 152.
609 MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais. São Paulo: Dialética, 1999, p. 106.
610 Mas estabelece ressalvas, não considerando industrialização: "I – conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II – acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; III – o preparo de medicamentos oficinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente a consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica; IV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas;".
611 RIPI: "Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.".
612 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 468/470.
613 LIMA, Rogério. A inconstitucionalidade do IPI na importação. In RDDT nº 77, p. 121 e 125/126.
614 STJ, Primeira Turma, REsp 436.330/PR, ago/02; STJ Primeira Turma, REsp 416.939/RS, ago/02; STJ, Segunda Turma, REsp 395.633-RS, nov/02.
615 MELO, José Eduardo Soares. A Importação no Direito Tributário. São Paulo: RT, 2003, p. 91.
616 O DL 1.199/71 é que, dispondo, dentre outras normas, sobre a tabela do IPI, estabelece as condições e os limites para as alterações de alíquotas pelo Executivo, em seu art. 4º, que dispõe: "Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Impôsto sôbre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado: I – a reduzir alíquotas até 0 (zero); II – a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei; III – a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para êsse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.". Obs: O inciso III não foi recepcionado pela CF, que não mais permite que o Executivo disponha sobre a base de cálculo dos impostos, mas tão somente que altere as alíquotas.
617 Excerto de voto do Ministro CEZAR PELUSO no RE 475.551/PR, em outubro de 2008, conforme Informativo do STF nº 522.
618 CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade. RDDT nº 33, junho/98.
619 TRF4, AC 2002.72.09.002209-1; STJ, REsp 638.745/SC.
620 STF, Pleno, RE 475.551, nov/09.
621 STF, AgRegRE 351754/RS.
622 "IPI (...) SAÍDA PARA EXPOSIÇÃO E PARA TESTES. SUSPENSÃO. 1 (...) 3. As notas fiscais de saída de veículos dirigida a feira de exposição são beneficiadas com a suspensão do imposto. As notas fiscais foram emitidas em nome da

própria empresa em face da impossibilidade de emissão da nota em favor do local expositor (Parque Anhembi – SP). 4. Também são beneficiadas com a suspensão do IPI as saídas de veículos destinadas a testes (Código 6.99)...” (TRF4, Primeira Turma, un., AC 2000.04.01.126037-3/PR).

623 ILMAR GALVÃO **distingue o IPI fixo, de um lado, da pauta fiscal, de outro**: “IPI fixo e ‘pauta’ são conceitos que não se confundem. O IPI fixo, tal como instituído pelos Decretos 3.070/99 e 4.544/02, resulta da aplicação da alíquota – fl. exibilizada pelo Poder Executivo, no exercício da competência prevista no art. 153, § 1º, 817 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Art. 47, II, a da Constituição – sobre o preço normal da operação de venda do cigarro. A tributação por ‘pauta’ consiste na pré-fixação arbitrária do valor que servirá de base para o cálculo do tributo devido, sendo, por isso, rejeitada pelo Poder Judiciário.” (GALVÃO, Ilmar. Regime de Tributação de Cigarros pelo IPI. RDDT 155, ago/08, p. 117).

624 TRF4, Corte especial, Rel. Des. Fed. ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA, IAIAC 2003.71.12.002280-6/RS, jul/07; STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, REsp 24.861/CE, dez/93.

625 STJ, Primeira Turma, un., Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp 725983/PR, abr/05; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, REsp 510.551/MG, abr/07.

626 “TRIBUTÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA, DECORRENTES DA VENDA FINANCIADA DO PRODUTO (...) 1. Os juros e correção monetária decorrentes da venda financiada dos produtos não podem ser incluídos na base de cálculo do IPI, pois não fazem parte do processo de industrialização e produção. Precedente específico da Primeira Turma. 2 (...).” (STJ, Primeira Turma, un., Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, REsp 207.814/RS, dez/01, DJ 13.05.2002, p. 155).

627 “IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS/BONIFICAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 47 DO CTN... 3. A alteração do art. 14 da Lei 4.502/64 pelo art. 15 da Lei 7.798/89 para fazer incluir, na base de cálculo do IPI, o valor do frete realizado por empresa coligada, não pode subsistir, tendo em vista os ditames do art. 47 do CTN, o qual define como base de cálculo o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, devendo-se entender como ‘valor da operação’ o contrato de compra e venda, no qual se estabelece o preço fixado pelas partes. 4...” (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, AgRg no Ag 703.431/SP, fev/06).

628 STF, Segunda Turma, AgRRE 501.773/SP, jun/08.

629 TRF4, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. OTÁVIO PAMPLONA, AREO 5000574-73.2012.404.7208, nov/2012.

630 TRF4, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. RÔMULO PIZZOLATTI, AC 5025182-80.2012.404.7000, dez/2012.

631 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1369395/RJ, nov/2013.

632 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, AgRg no AREsp 90.395/MG, abr/2012.

633 Entre 1º de janeiro e 30 de setembro de 2004, foi quinzenal. Anteriormente, era decendial. Veja-se o art. 1º da Lei 8..850/94 com a redação das Leis 10.833/03 e 11.033/04.

634 Lei 8.850/94 com a redação da Lei 11.774/08: “Art. 1º O período de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente na saída dos produtos dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial, passa a ser mensal. § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos produtos classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, em relação aos quais o período de apuração é decendial. § 2º O disposto neste artigo não se aplica ao IPI incidente no desembaraço aduaneiro dos produtos importados”.

635 Lei 9.493/97, com a redação da Lei 10.833/03: “Art. 2º As microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme definidas no art. 2º da Lei 9.841, de 5 de outubro de 1999, recolherão o IPI da seguinte forma: I – o período de apuração é mensal; e II – o pagamento deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores. Parágrafo único. O disposto no art. 1º da Lei 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e no inciso I do art. 52 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não se aplica ao IPI devido pelas microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o caput e ao incidente sobre os produtos importados”.

636 Conforme o art. 155, § 2º, inc. XII, letra g, da CF, a concessão de isenções, incentivos e benefícios deve observar deliberação dos Estados, de modo a se evitar a guerra fiscal, o que se faz através de convênios entre as Secretarias da Fazenda, os chamados convênios CONFAZ. Veja-se acórdão sobre a matéria: “Não pode o Estado-Membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.” (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, ADI 2345, 2011)

637 GERALDO ATALIBA já dizia: “Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).” (Núcleo de definição constitucional do ICM. RDT 25/111)

638 STF, Segunda Turma, AgRAI 131.941/SP.

639 STF, Segunda Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 267599 AgR-ED, abr/2010.

640 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro AYRES BRITTO, AI 769897 AgR, fev/2011.

641 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 1125133/SP, ago/2010

642 Conforme José Eduardo Soares de Melo, no livro que escrevemos: Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 237.

643 STJ, Primeira Turma, Rel. p/Acórdão Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, REsp 242.721/SC, jun/2001.

644 STF, RE 203.904.

645 STF, ADI 1.648, fev/2011. Note-se que o STJ já havia inclusive cancelado sua **Súmula 152**, que dispunha em sentido contrário.

646 GABRIEL PINOS STURTS entende que "O requisito de ser corpóreo é plenamente dispensável", de modo que deveriam ser consideradas mercadorias, por exemplo, "filmes, músicas e sofwares digitalizados, circuláveis através de download". (Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS. RET 34/5, fev/04) Mas JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO pensa de modo diverso, afirmando que o "bem 'digital' não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II e § 3º), de mercadoria, além do que o respectivo software representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa". (ICMS: Teoria e Prática. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17/19)

647 STF, RE 176.626-SP.

648 STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro NELSON JOBIM, ADI 2224, mai/2001.

649 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, RE 552948 AgR, jun/2010.

650 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 216.

651 "Os Estados não detêm o poder de instituir ICMS sobre o transporte internacional." (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, REsp 241.674, 2000).

652 MELO, José Eduardo Soares de, no livro escrito conosco Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Op. cit., p. 240; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 217.

653 CARRAZZA, op. cit., p. 217.

654 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg no AREsp 249.937/PA, dez/2012.

655 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministra ELIANA CALMON, EREsp 710.260/RO, DJe de 14.4.2008.

656 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, AgRg no REsp 1278024/MG, fev/2013.

657 MELO, José Eduardo Soares de, no livro escrito conosco Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 240.

658 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 138-140.

659 ÁVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição do Imposto sobre Serviços de comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. RDDT 173/153, fev/2010.

660 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, REsp 1022257/RS, mar/08.

661 STJ, Segunda Turma, Ministro HERMAN BENJAMIN, AgRg no REsp 1064596/SP, out/08, DJe 09/03/2009.

662 STJ, Segunda Turma, Ministro CASTRO MEIRA, REsp 677.108/PR, out/08.

663 STJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, AgRgREsp 1.054.543-RJ, 21/8/2008.

664 STJ, Segunda Turma, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg no Ag 1108510/RJ, jun/09.

665 STJ, Segunda Turma, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, AgRg no REsp 788.583/MG, mai/09.

666 STJ, Primeira Seção, Rel. p/Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, REsp 842270 / RS, mai/2012.

667 "Ainda que a lógica do sistema seja relativamente clara e de fácil compreensão, a aplicação dos critérios referidos só levará a uma solução em conformidade com a Constituição quando sejam bem distinguidas as operações mistas daquelas em que a prestação de serviços seja apenas uma das etapas do processo produtivo, sem predominância ou equivalência que justifique atrair a incidência do ISS em detrimento da incidência dos demais impostos passíveis de incidir na espécie." (Excerto do voto da Ministra ELLEN GRACIE na ADI 4.389).

668 STF, ADI 4.413 MC e ADI 4.389.

669 "DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS... 1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b, e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre

que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista." (STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 1092206/SP, mar/2009).

670 Voto da Ministra ELLEN GRACIE na ADI 4.389.

671 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 233.

672 "1. Recurso extraordinário. Repercussão geral... 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/88, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/96), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional 33, de 2001, inseriu a alínea i no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar 'fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço'. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado 'por dentro' em ambos os casos." (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro GILMAR MENDES, RE 582461, 2011).

673 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 221.

674 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 64.

675 É o caso da ECT, empresa pública que presta os serviços de correio, e da CODESP, sociedade de economia mista que presta serviços de administração portuária. Assim, também, a empresa pública INFRAERO: "A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea c, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOUTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. – A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, RE 363412 AgR, ago/07).

676 CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franchising). RET 56/65, jul-ago/07.

677 STF, RE 547.245 e RE 592.905.

678 STJ, RE REsp 221.577; REsp 222.246.

679 STF, RE 156.568.

680 STJ, REsp 445.137.

681 STJ:, AgRgAg 1.082.014.

682 MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 60.

683 O art. 1º da LC 116/03 estabelece: "Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País ...".

684 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 1092206/SP, mar/2009.

685 O STF negou repercussão geral ao questionamento acerca da competência do Município do local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador, considerando-o matéria infraconstitucional, conforme se vê do RE 790.283.

686 STJ, AgRgAg 763.269.

687 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, REsp 1060210/SC, nov/2012, DJ mar/2013.

688 STJ, REsp 621.067.

689 STJ, REsp 1.002.704.
690 **Súmula 663** do STF: "Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição".
691 "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;".
692 BARRETO, Aires Fernandino. Natureza jurídica do imposto criado pela medida provisória 160/90. Repertório IOB de Jurisprudência – 2ª quinzena de maio de 1990, nº 10, p. 152.
693 MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais. São Paulo: Dialética, 1999, p. 106.
694 BARRETO. Op. cit., p. 152.
695 MOSQUERA. Op. cit., p. 107.
696 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário nacional. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 592.
697 "TRIBUTÁRIO. IOF SOBRE SAQUES EM CONTA DE POUPANÇA. LEI 8.033, DE 12.04.90, ART. 1º, INCISO V. INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 153, V, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O saque em conta de poupança, por não conter promessa de prestação futura e, ainda, porque não se reveste de propriedade circulatória, tampouco configurando título destinado a assegurar disponibilidade de valores mobiliários, não pode ser tido por compreendido no conceito de operação de crédito ou de operação relativa a títulos ou valores mobiliários, não se prestando, por isso, para ser definido como hipótese de incidência do IOF, prevista no art. 153, V, da Carta Magna. Recurso conhecido e improvido; com declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal sob enfoque." (STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GLAVÃO, RE 232.467-5, 29/09/99).
698 "A fiança onerosa não é nem prestação de serviços, nem tampouco operação de crédito. É uma obrigação, acessória, de garantia, nada tendo a ver com as obrigações de fazer (facere), dentre as quais se incluem as prestações de serviços, podendo ser civil ou comercial a depender da natureza do pacto principal, ao qual adere. (...) Por outro lado, a fiança é negócio totalmente diverso das operações de crédito. O fiador não põe crédito nas mãos ou à disposição do credor ou do devedor, partícipes da obrigação principal. (...) Logo, não há falar em operação de crédito na fiança, para os fins da incidência do IOF" (DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Fiança: o Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre Operações de Crédito e as Contribuições Sociais. Revista Dialética de Direito Tributário nº 41, 1999, p. 116).
699 MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A Inconstitucionalidade da Incidência de IOF sobre as Operações de Factoring. Revista Dialética de Direito Tributário nº 31, 1998, p. 35. Vide, ainda, sobre a matéria: IOF e operações de mútuo, de Guilherme Cordeiro Neto, RDDT nº 88, jan/1993, p. 20; Do IOF em operações de abertura de crédito entre pessoas jurídicas não financeiras, de Renago A. Gomes de Souza, Flávia M. Sant'Anna e Eunyce Porchat Secco Faveret, RDDT nº 77, fev/02, p. 114.
700 MARTINS; SOUZA. Op. cit., p. 35.
701 "IOF: incidência sobre operações de factoring (L. 9.532/97, art. 58): aparente constitucionalidade que desautoriza a medida cautelar. O âmbito constitucional de incidência possível do IOF sobre operações de crédito não se restringe às praticadas por instituições financeiras, de tal modo que, à primeira vista, a lei questionada poderia estendê-la às operações de factoring, quando impliquem financiamento (factoring com direito de regresso ou com adiantamento do valor do crédito vincendo – conventional factoring); quando, ao contrário, não contenha operação de crédito, o factoring, de qualquer modo, parece substantivar negócio relativo a títulos e valores mobiliários, igualmente susceptível de ser submetido por lei à incidência tributária questionada." (STF, Tribunal Pleno, un., Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, ADIMC n. 1.763, ago/98).
702 MOSQUERA. Op. cit., p. 110.
703 Idem, p. 111.
704 Vide o art. 1º da Lei 7.766/89.
705 "Até a Constituição Federal de 1988, o ouro era tributado pelo Imposto Único sobre Minerais. No regime atual tem tratamento peculiar. Quando utilizado como metal nobre, o ouro está sujeito ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. Se, todavia, for empregado como ativo financeiro, passa ao âmbito do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários. A destinação do ouro o identifica como mercadoria ou como ativo financeiro. A entrada do ouro no mercado financeiro e sua permanência nele lhe assegura esse regime vantajoso: o de ser tributado uma só vez (monofasicamente) e de modo exclusivo (unicamente) pelo Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários. Tudo nos termos do art. 153, § 5º, do texto constitucional (...)". (Excerto do voto do então Juiz Ari Pargendler quando do julgamento, pelo Tribunal Pleno do TRF4, da Argüição de Inconstitucionalidade na REO 92.04.09.625-0/RS, RTRF nº 13, p. 93/99).
706 STF: Tribunal Pleno, unânime, RE 190.363-5/RS, Rel. Ministro Carlos Velloso, mai/1998; 2ª Turma, unânime, AgRegRE 214.571/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio, mar/1999. Veja-se a ementa deste último: "IOF – OURO – LEI 8.033/90. Conflitam com a Constituição Federal os incisos II e III do artigo 1º da Lei 8.033/90. Precedentes: Recursos Extraordinários 225.272-8/SP e 190.363-5/RS, relatados pelo Ministro Carlos Velloso, perante o Pleno, com arestos veiculados no Diário da Justiça de 27 de novembro e 12 de junho, ambos de 1998, respectivamente".
707 Lei 8.033/90: "Art. 1º São instituídas as seguintes incidências do imposto sobre operações de crédito, câmbio e

seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários: (...) II – transmissão de ouro definido pela legislação como ativo financeiro; III – transmissão ou resgate do título representativo de ouro;”.
708 CTN: Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política monetária.
709 CRFB. Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 71.
710 Lei 9.532/97: “Art. 58. A pessoa física ou jurídica que alienar, à empresa que exercer as atividades relacionadas na alínea d do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249, de 1995 (factoring), direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, sujeita-se à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF às mesmas alíquotas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimo praticadas pelas instituições financeiras. § 1º O responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a empresa de factoring adquirente do direito creditório. § 2º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subseqüente à da ocorrência do fato gerador”.
711 Decreto-Lei 2.407/88: Art. 1º Ficam isentas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) as operações de Crédito de fins habitacionais, inclusive as destinadas a infra-estrutura e saneamento básico relativos a programas ou projetos que tenham a mesma finalidade.
712 Lei 8.383/91: Art. 72. Ficam isentas do IOF as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por: I – motoristas profissionais que, na data da publicação desta lei, exerçam comprovadamente em veículo de sua propriedade a atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do poder concedente e que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); II – motoristas profissionais autônomos titulares de autorização, permissão ou concessão para exploração do serviço de transporte individual de passageiros (táxi), impedidos de continuar exercendo essa atividade em virtude de destruição completa, furto ou roubo do veículo, desde que destinem o veículo adquirido à utilização na categoria de aluguel (táxi); III – cooperativas de trabalho que sejam permissionárias ou concessionárias de transporte público de passageiros, na categoria de aluguel (táxi), desde que tais veículos se destinem à utilização nessa atividade; IV – pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residirem em caráter permanente, cujo laudo de perícia médica especifique; a) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais; b) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo; V – trabalhador desempregado ou subempregado, titular de financiamento do denominado Projeto Balcão de Ferramentas, destinado à aquisição de maquinário, equipamentos e ferramentas que possibilitem a aquisição de bens e a prestação de serviços à comunidade. § 1º O benefício previsto neste artigo: a) poderá ser utilizado uma única vez; b) será reconhecido pelo Departamento da Receita Federal mediante prévia verificação de que o adquirente possui os requisitos. § 2º Na hipótese do inciso V, o reconhecimento ficará adstrito aos tomadores residentes na área de atuação do Projeto, os quais serão indicados pelos Governos Estaduais, mediante convênio celebrado com a Caixa Econômica Federal. § 3º A alienação do veículo antes de três anos contados da data de sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam as condições e os requisitos, acarretará o pagamento, pelo alienante, da importância correspondente à diferença da alíquota aplicável à operação e a de que trata este artigo, calculada sobre o valor do financiamento, sem prejuízo da incidência dos demais encargos previstos na legislação tributária.
713 CTN: Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Capítulo XXIV – Impostos sobre o Comércio Exterior

146. Imposto sobre importação (II)

O art. 153, I, da CF outorga **competência à União** para instituir imposto sobre "importação de produtos estrangeiros". Os arts. 19 a 22 do CTN estabelecem o âmbito possível de seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. A instituição do Imposto sobre Importação consta do DL 37/66, editado com força de lei e ainda em vigor. É regulamentado pelo Decreto 6.759/09.

Importação é o ato de trazer para o território nacional ou, como diz AURÉLIO, "fazer vir de outro país (...)".[714] Mas, em seu sentido jurídico, não basta o simples ingresso físico. É imprescindível a entrada no território nacional para incorporação do bem à economia interna, seja para fins industriais, comerciais ou mesmo de consumo. Daí por que a simples entrada do automóvel de um turista no território nacional, de um quadro para exposição temporária num museu ou de uma máquina para exposição em feira, destinados a retornar ao país de origem, não configuram importação, mas "**admissão temporária**". Também não configura importação a entrada de produto para simples passagem pelo território nacional com destino a outro país, instituto jurídico denominado "**trânsito aduaneiro**". A admissão temporária e o trânsito aduaneiro, por não configurarem importação, não estão sujeitos a este imposto.

Produto é termo amplo que abrange tanto mercadorias (que têm finalidade comercial) como outros bens (destinados ao uso ou consumo pelo importador).[715]

Estrangeiro, por sua vez, designa o produto que tem origem em outro país, nele tendo sido produzido pela natureza ou pela ação humana. Não se confunde com o produto nacional que eventualmente retorne ao país, que não pode ser tributado a título de II, sob pena de inconstitucionalidade.[716]

Em suma, a CF concede à União a possibilidade de instituir imposto sobre a entrada no território nacional, para incorporação à economia interna, de bem destinado ou não ao comércio, produzido, pela natureza ou pela ação humana, fora do território nacional.

O **fato gerador** (aspecto material da norma de incidência) é delimitado pelo art. 19 do CTN: "Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional". O art. 1º do DL 37/66, que institui o Imposto de Importação, por sua vez, dispõe: "Art. 1º O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua **entrada no Território Nacional**. (Caput com redação dada pelo Decreto-Lei 2.472, de 01/09/88) § 1º ...". O § 1º deste artigo, com a redação determinada pelo DL 2.472/88, ao estender a incidência sobre a mercadoria nacional ou nacionalizada que retorne ao país é inconstitucional.[717] O § 2º, por sua vez, considera presumida a entrada da mercadoria que conste da documentação como importada, mas que não seja localizada por ocasião do despacho aduaneiro, de modo que terá de ser pago o imposto acrescido, ainda, de multa de 50% sobre o imposto devido, nos termos do art. 106, II, d, do DL 37/66. As perdas normais de manuseio e transporte de mercadoria a granel, por sua vez,

configuram situação distinta, tolerada pelo legislador quando não superior a 5%, conforme o § 3º do artigo 1º.

Considera-se ocorrido o fato gerador na **data do registro da declaração de importação** (aspecto temporal), realizado eletronicamente através do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).[718] A declaração é exigida para instrumentalizar o controle aduaneiro e viabilizar o desembaraço do produto importado. Incide, pois, a legislação vigente por ocasião do Registro da declaração de importação, já que este imposto não se submete às anterioridades de exercício e nonagesimal mínima (exceção que consta do art. 150, § 1º, da CF). É irrelevante, portanto, a data da expedição da licença de importação,[719] assim como a data da assinatura do Termo de Responsabilidade nos casos de trânsito aduaneiro em que, ingressada a mercadoria com suspensão, acabe sendo devida por não restar comprovada a chegada ao destino.[720]

O **sujeito ativo** do Imposto sobre a Importação é a própria **União**, titular das prerrogativas atinentes à regulamentação, fiscalização, lançamento e cobrança.

Contribuinte é "o importador, assim considerada qualquer pessoa[721] que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional", nos termos do art. 22, I, do CTN c/c o art. 31, I, do DL 37/66. No caso de remessa postal internacional, contribuinte é o destinatário, conforme o art. 31, II, do DL 37/66. O transportador[722] é **responsável tributário**, conforme o art. 32, I, do DL 37/66, inclusive no caso de falta da mercadoria.

A **base de cálculo** do imposto é o **valor aduaneiro** da mercadoria importada, nos termos dos arts. 20, II, do CTN, e 2º, II, do DL 37/66, com a redação determinada pelo DL 2.472/88. O valor aduaneiro é estabelecido mediante sistemática estabelecida em acordo internacional (observando-se o inciso VII, nº 2, do GATT, nos termos do Decreto 92.930/86), correspondendo ao valor do produto no mercado internacional. Assim, nem sempre a base de cálculo do Imposto de Importação será exatamente o valor pelo qual o produto foi importado. Quando o valor da operação estiver abaixo do valor normal, poderá não servir de base de cálculo.

A **alíquota** a ser aplicada é definida pela chamada **Tarifa Externa Comum** (TEC) do Mercosul ou na sua **Lista de Exceções**.[723] Cabe ressaltar, forte na autorização constante do art. 153, § 1º, da CRFB, e do art. 21 do CTN, que o Poder Executivo, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei, pode alterar as alíquotas do Imposto sobre a Importação, "a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior".

O **recolhimento** do Imposto sobre a Importação, através do SISCOMEX, constitui ato contínuo ao registro da declaração de importação, ocorrendo eletronicamente, on line, mediante débito na conta do importador. Isso porque o Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), em seu art. 107, determina que o imposto será pago na data do registro da declaração de importação. Aliás, o pagamento do Imposto sobre a Importação, assim como o do Imposto sobre Produtos Industrializados e do ICMS, é **condição para o desembaraço** aduaneiro do produto, sem que, com isso, haja qualquer ofensa à **Súmula 323** do STF. De fato, sendo tais tributos devidos por força da própria operação de importação, a exigência do seu pagamento para a liberação do produto não é descabida nem configura meio impróprio para a satisfação do crédito tributário. Não se

cuida, pois, de constrangimento passível de ser encarado como "sanção política".[724]

O pagamento do imposto, no caso de **importação por microempresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai**, pode ocorrer através de Regime de Tributação Unificada – RTU. Neste caso, o pagamento também é feito na data do registro da Declaração de Importação, mas aplicando-se a alíquota única de 42,25% sobre o preço de aquisição das mercadorias importadas, correspondendo 18% ao II, 15% ao IPI, 7,60% à COFINS-Importação e 1,65% ao PIS-Pasep-Importação, tudo nos termos da Lei 11.898/09.

147. Imposto sobre exportação (IE)

O art. 153, II, da CRFB outorga **competência à União** para a instituição de imposto sobre "exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados". Os arts. 23 a 28 do CTN estabelecem as normas gerais atinentes ao Imposto sobre a Exportação, definindo o arquétipo para o fato gerador, base de cálculo e contribuintes. O diploma básico do Imposto sobre a Exportação é o Decreto-Lei 1.578/77, que instituiu o imposto, dispondo sobre todos os elementos da sua hipótese de incidência.

Exportação é o envio de produto para fora do território nacional.

O termo **produtos** abrange tanto a mercadoria (com destinação comercial) como outros bens (para consumo, incorporação ao ativo fixo etc.), além do que abrange tanto os produtos da ação humana (produtos manufaturados, industrializados etc.) como os da própria natureza (produtos primários).

Nacionais são os produtos produzidos no território nacional, enquanto **nacionalizados** são os produtos que tenham sido produzidos fora, mas importados para o território nacional para uso industrial, comercial ou consumo. O Imposto sobre a Exportação pode recair tanto sobre a saída de produtos nacionais como de produtos nacionalizados, mas não sobre a saída de produto estrangeiro que tenha entrado no país apenas para participação em uma feira ou para simples trânsito pelo território nacional, pois, nestes casos, nem chegou a ser "nacionalizado".

O art. 23 do CTN estabelece o possível **fato gerador** do Imposto sobre a Exportação: "Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a **saída destes do território nacional**". O DL 1.578/77, que institui o Imposto sobre a Exportação, repete o CTN, dispondo em seu art. 1º, com as alterações das Leis 9.019/95 e 9.716/98: "Art. 1º O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional".

Considera-se ocorrido o fato gerador no **momento do "registro da exportação"** junto ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), pois tal momento é o equivalente atual da expedição da antiga guia de exportação, conforme previsão no art. 1º, § 1º, do DL 1.578/77 e do art. 213 do Dec. 6.759/09.

O STF tem ressaltado que o "registro da exportação" não pode ser confundido com o "registro da venda", realizado anteriormente à exportação, este irrelevante para a

incidência do imposto, conforme o RE 223.796. Mas o STJ tem precedentes recentes no sentido de que importa o registro de vendas (REsp 964.151/PR e AgRg no AgRg no REsp 365.882).

O aspecto espacial, no Imposto sobre a Exportação, é inerente à descrição do próprio aspecto material: saída do produto nacional ou nacionalizado do "território nacional", assim considerado o território geográfico, excluídas, pois, do conceito de território pátrio, as representações diplomáticas no exterior, as aeronaves e as embarcações brasileiras.

O **sujeito ativo** do Imposto sobre a Importação é a própria União, titular das prerrogativas atinentes à regulamentação, fiscalização, lançamento e cobrança.

O **contribuinte** é previsto pelo CTN: "Art. 27. Contribuinte do imposto é o **exportador ou quem a lei a ele equiparar**". O DL 1.578/77, em seu art. 5º, ao instituir o Imposto sobre a Exportação, define como contribuinte o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional.

Nos termos do art. 24 do CTN, o imposto de exportação pode ser um valor fixo por unidade de medida (unidade, tonelada, metro cúbico etc.), o que se chama de **alíquota específica**, ou variar conforme o valor normal do produto, sendo estabelecido um percentual a incidir sobre a base de cálculo, o que se chama de **alíquota ad valorem**.

A **base de cálculo** do imposto de exportação é estabelecida pelo art. 2º do DL 1.578/77, que institui o tributo, com a redação da MP 2.158-35/01, tornada permanente por força da EC 32/01: "Art. 2º A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional. (Redação determinada pela Medida Provisória 2.158-35, de 24.8.2001) § 1º **O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira**, é indicativo do preço normal". A base de cálculo do Imposto sobre a Exportação, portanto, é o preço FOB da mercadoria. FOB é um INCOTERM (international commercial term),[725] designando a cláusula padrão no comércio internacional em que as obrigações do vendedor se encerram quando a mercadoria transpõe a amurada do navio no porto de embarque, ficando, daí em diante, por conta e sob a responsabilidade do comprador, não obrigando o vendedor pela contratação e pagamento de frete e de seguro, de modo que indica o preço da mercadoria sem tais custos. Por isso, FOB (free on board).

As **alíquotas** do Imposto sobre a Exportação são estabelecidas por resoluções da Câmara do Comércio Exterior (CAMEX). Isso porque o art. 3º do DL 1.578/77, com a redação determinada pela Lei 9.716/98, estabelece as condições e os limites para que o Executivo altere as alíquotas, forte na autorização constante do art. 153, § 1º, da CRFB e do art. 26 do CTN, "para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior".

Notas

714 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. 2ª ed., revista e aumentada. 17ª reimpressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 923.

715 AMÉRICO MASSET LACOMBE, no seu Imposto de Importação, em 1979, à luz da EC 1/69, já diferenciava os termos "produto" e "mercadoria".
716 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, RE 104.306, 1986.
717 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro OCTAVIO GALLOTTI, RE 104.306, 1986.
718 O SISCOMEX é o Sistema Integrado de Comércio Exterior. Através do SISCOMEX, criado pelo Decreto 660/92, foi informatizado todo o processamento administrativo das importações e exportações, fazendo-se, através dele, o registro, acompanhamento e controle de todas as etapas das operações de comércio exterior.
719 STJ, REsp 174.444/SP.
720 STJ, AgRg no REsp 742.847/RJ.
721 Pessoa física ou jurídica.
722 O agente marítimo não é indicado como responsável tributário pelo DL 37/66, não se equiparando ao transportador, conforme já assentado na **Súmula 192** do extinto TFR e reafirmado pelo STJ (REsp 361.324/RS).
723 Por força do Tratado de Assunção, que criou o MERCOSUL, passou-se a rumar para uma política comercial comum dos países do bloco relativamente a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados, o que envolveu a adoção de uma Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para padronização da identificação dos produtos, e da denominada Tarifa Externa Comum (TEC). Entre os países integrantes do MERCOSUL, as importações estão desoneradas, provando-se a procedência dos bens mediante Certificado de Origem do Mercosul.
724 STF, AGRAG 186.759, nov/1997; STJ, REsp 500.286, REsp 68.247 e REsp 180.131.
725 INCOTERMs são os termos que designam, em inglês, de forma sumária, cláusulas usuais no comércio internacional atinentes a direitos e obrigações do vendedor e do comprador quanto a fretes, seguros e outros encargos próprios do comércio internacional. A ICC (International Chamber of Commerce), desde 1936, regulamenta os INCOTERMS, sendo que a padronização do seu uso facilita e confere segurança às contratações. Periodicamente, a ICC publica Brochura com a atualização dos INCOTERMS. Mas não constitui a única fonte. Os Estados Unidos possuem regulamentação própria sobre INCOTERMs.

Capítulo XXV – Contribuições Sociais

No Capítulo II deste livro, relativo às espécies tributárias, analisamos as características e o regime jurídico das contribuições, em contraste com os demais tributos. Lá, abordamos as diversas finalidades que autorizam a instituição de contribuições.

Concentramo-nos, a seguir, em cada uma das principais contribuições instituídas pelo legislador.[726]

148. Contribuições previdenciárias dos segurados do regime geral de previdência social

O art. 195 da Constituição, em seu inciso II, com a redação da EC 20/98, permite à União instituir contribuição **do trabalhador e dos demais segurados** da previdência social, ou seja, de todas as pessoas filiadas ao regime geral de previdência social, titulares potenciais dos benefícios garantidos pelo sistema. Trata-se de um reflexo do caráter contributivo da previdência social, previsto no art. 201 da Constituição. A contribuição dos segurados é inerente ao sistema.

A pessoa física que tenha **mais de uma atividade econômica** recolherá como contribuinte obrigatório relativamente a cada uma delas, observado, porém, na soma das diversas atividades, o teto mensal correspondente ao maior salário de contribuição, nos termos do art. 12, § 2º, da Lei 8.212/91.

São excluídos do regime geral os **servidores públicos** e os militares, que contribuem para regimes próprios de previdência (art. 13) . Mas o servidor que também desenvolver atividade que o caracterize como segurado obrigatório do regime geral de previdência contribuirá para ambos.

É importante ter em conta, ainda, que o próprio inciso II do art. 195 estabelece **imunidade** à contribuição previdenciária do Regime Geral de Previdência Social das **aposentadorias e pensões** ao dispor: "não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência". Tal não significa que aposentados e pensionistas, subjetivamente considerados, sejam imunes, isso porque, no caso de permanecerem em atividade ou voltarem a exercer atividade vinculada ao RGPS, contribuirão relativamente às mesmas. Tal se justifica e se viabiliza constitucionalmente em razão da universalidade e da solidariedade que inspiram o custeio da seguridade social.[727] Em resumo, os benefícios de aposentadoria e pensão são imunes, mas não outros salários e remunerações que o aposentado ou pensionista perceba. Com suporte na garantia da isonomia, o STF entendeu que também as aposentadorias e pensões concedidas aos servidores públicos em seus regimes próprios de previdência são imunes até o limite do benefício máximo do regime geral de previdência social, podendo lhes ser cobrada contribuição quanto ao que sobejar.

Conforme o art. 12 da Lei 8.212/91, são **segurados obrigatórios:**

- **na qualidade de empregado**, os empregados propriamente e o servidor público

ocupante de cargo em comissão, conforme o art. 12, inciso I, dessa Lei. Vale lembrar que a própria EC 20/98 determinou a vinculação obrigatória de quem ocupa cargo em comissão ao regime geral de previdência social ao acrescentar o § 13 ao art. 40 da CF;

- como **empregado doméstico**, a Lei 8.212/91 qualifica aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;
- como **contribuinte individual**, são qualificados o autônomo e o sócio-gerente, o diretor de cooperativa ou associação, o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração, conforme a alínea f;
- como **trabalhador avulso**, consta quem presta, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, serviços de natureza urbana ou rural definidos no regulamento.
- como **segurado especial**, "a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração", seja produtor, explorando atividade agropecuária em área de até quatro módulos fiscais ou atuando como seringueiro ou extrativista vegetal, ou seja pescador artesanal.

Mas há, ainda, os **segurados facultativos**, porquanto o art. 14 da Lei 8.212/91 permite que qualquer pessoa maior de 14 anos se filie ao Regime Geral em caráter facultativo, mediante contribuição, como, por exemplo, estudantes e donas de casa. Ou seja, não é obrigado a recolher, mas pode fazê-lo para já ir contando o tempo de contribuição necessário a uma futura aposentadoria.

Ao definir como os diversos segurados contribuirão para a seguridade, a Lei 8.212/91 os reuniu em **três diferentes contribuições**:

- a dos segurados empregados, inclusive do doméstico, e do segurado trabalhador avulso (art. 20);
- a dos segurados contribuintes individual e facultativo (art. 21);
- a do segurado especial (art. 25).

O art. 20 da Lei 8.212/91, com a redação das Leis 8.620/93 e 9.032/95, estabelece a **contribuição dos segurados empregados, inclusive do doméstico, e do segurado trabalhador avulso**, estabelecendo que "é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário de contribuição mensal, de forma não cumulativa". Sua base de cálculo, portanto, é o salário de contribuição mensal do trabalhador, assim entendida, para o empregado doméstico, a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social (art. 28, II) e, para os demais empregados e para o trabalhador avulso, a remuneração mensal que percebem (art. 28 I), observados os limites mínimo e máximo. Os § 7º do art. 28 da Lei 8.212/91 dispõe no sentido de que o décimo terceiro salário integra o salário de contribuição, sendo certo, ainda, que, desde o advento da Lei 8.620/93 (art. 7º), é feito cálculo em separado da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro, conforme assentado na jurisprudência do STJ.[728]

Assim, o décimo terceiro salário, em verdade, não integra propriamente o salário de contribuição (não é somado ao salário do mês de dezembro), constituindo, isto sim, isoladamente, outro salário de contribuição para fins de cálculo de contribuição específica sobre o décimo terceiro. O § 8º, por sua vez, aponta as diárias excedentes a cinquenta por cento da remuneração mensal como integrantes do salário de contribuição pelo seu valor total. Mas deve-se entender esta regra como enunciadora da presunção de que, em tal hipótese, as diárias estejam, em verdade, cumprindo função remuneratória, e não simplesmente indenizatória por despesas necessárias por ocasião dos deslocamentos. Havendo comprovação de que a natureza é efetivamente indenizatória, não poderão as diárias ser incluídas na base de cálculo. No § 9º do art. 28, aliás, há inúmeras verbas indenizatórias expressamente referidas como não integrantes do salário de contribuição, assim, dentre outras verbas, as ajudas de custo, a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação do trabalhador, as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, a parcela recebida a título de vale-transporte, as próprias diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal, a bolsa recebida por estagiário, a participação nos lucros ou resultados da empresa. Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais também estão excluídos, nos termos da alínea V do § 9º.

Dispõe o § 2º do art. 28 que o salário-maternidade será considerado como salário de contribuição: "§ 2º O salário-maternidade é considerado salário de contribuição". O STJ chancela tal incidência por entender que tem natureza salarial.[729] Note-se que nenhum outro benefício previdenciário servirá de base de cálculo de contribuição previdenciária, nem mesmo a aposentadoria ou a pensão, estes inclusive imunes por força do próprio art. 195, II, da CF, conforme já exposto.

Os §§ 3º e 4º do art. 28 da Lei 8.212/91 estabelecem o limite mínimo do salário de contribuição como sendo o salário-mínimo ou piso da categoria, ou, ainda, o mínimo garantido por lei ao menor aprendiz. O limite máximo, por sua vez, foi estabelecido no § 5º com previsão de reajustamento periódico, que deve ser simultâneo e equivalente ao reajuste dos benefícios. O art. 20 da Lei 8.212/91 estabeleceu alíquotas de 8 a 11%[730] conforme os patamares de salário de contribuição. Para verificar as alterações periódicas na tabela, consulte o site da Receita Federal: <www.receita.fazenda.gov.br>. Abaixo, a tabela vigente:

TABELA VIGENTE Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de Janeiro de 2014

Salário-de-contribuição (R$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
até 1.317,07	8,00
de 1.317,08 até 2.195,12	9,00
de 2.195,13 até 4.390,24	11,00

Lei 8.212/91 obriga o empregador doméstico e a empresa que remunerem seus empregados e trabalhadores avulsos à retenção e ao recolhimento das contribuições por eles devidas, conforme art. 30, I, a e b, II e V.

Note-se que, para as empresas, o prazo de recolhimento vai até o dia 20 do mês

seguinte ao de competência, enquanto, para o empregador doméstico, o vencimento ocorre já no dia 15 do mês seguinte ao de competência, ou seja, até meados do mês seguinte ao trabalhado. A contribuição sobre o salário de dezembro e sobre o décimo terceiro salário deve ser paga antecipadamente, até o dia 20 de dezembro, conforme o art. 216, § 1º, do Regulamento (Dec. 3.048/99).

Os arts. 21 e 28 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, disciplinam a **contribuição dos segurados contribuintes individuais e dos segurados facultativos**, observados, em ambos os casos, o valor mínimo e máximo admitidos para o salário de contribuição. O contribuinte individual não tem alternativa: pagará sobre a sua remuneração, observados os limites. O segurado facultativo optará pelo valor que, dentro dos limites, melhor lhe convir, sendo certo que os benefícios serão calculados considerando o valor das contribuições. A alíquota será, normalmente, de 20% sobre o salário de contribuição, conforme o art. 21 da Lei 8.212/91.

Cabe frisar, porém, que, embora a alíquota seja de 20% a cargo do contribuinte individual, há a possibilidade de dedução de até 9%, acarretando, na prática, um encargo de 11% quando preste serviços a pessoas jurídicas que também contribuam sobre a remuneração daquele. É que a lei estabelece a possibilidade de dedução de 45% da contribuição da empresa incidente sobre a remuneração que tenha pago ou creditado ao contribuinte individual, limitada a dedução a 9% do salário de contribuição, o que, na prática, faz com que o valor a ser retido alcance 11% do salário de contribuição. São os §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 8.212/91 que cuidam da matéria.

Além disso, a LC 123/06, acrescendo os §§ 2º e 3º ao art. 21 da Lei 8.212/91, trouxe a possibilidade de os contribuintes individual e facultativo contribuírem com alíquota de 11% sobre o valor mínimo do salário de contribuição quando optem pela exclusão do direito à aposentadoria por tempo de contribuição. Tal opção pode ser reconsiderada pelo segurado mediante recolhimento da diferença de 9%, acrescida de juros.

A apuração e recolhimento da contribuição pelos segurados facultativos cabe a eles próprios, conforme o art. 30, inciso II, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99.

Relativamente aos contribuintes individuais, a situação é mais complexa. Isso porque podem prestar serviços a pessoas físicas, que não estão obrigadas a qualquer retenção, ou a pessoas jurídicas que, ao contratar autônomos e a remunerar outros contribuintes individuais, estão obrigadas à retenção e ao recolhimento, nos termos do art. 4º da Lei 10.666/03.

Como os contribuintes individuais prestam serviços, normalmente, a diversas pessoas, físicas e jurídicas, submetem-se às retenções pelas pessoas jurídicas e têm de complementar os valores devidos relativamente à parcela da remuneração que não tenha sofrido retenção. Além disso, deverão atentar para que não seja extrapolado o limite máximo do salário de contribuição em face da sobreposição de retenções. Os contribuintes individuais (autônomo ou outro) têm de ficar atentos, devendo noticiar às empresas a que prestem serviços as retenções que já tenham sofrido naquele mês por outras empresas, de modo que não seja extrapolado o limite do salário de contribuição. A empresa que recebe do autônomo declarações de retenção prestadas por outras

empresas sabe que não poderá proceder à retenção senão sobre o valor que falte para alcançar o teto do salário de contribuição. De outro lado, caso as contribuições retidas tenham, em seu conjunto, considerado salário de contribuição inferior ao mínimo, terá o contribuinte que complementar o pagamento, nos termos do art. 5º da mesma Lei 10.666/03.

A empresa que efetua a retenção relativamente aos valores pagos a contribuinte individual tem prazo até o dia 20 do mês seguinte ao da competência para efetuar o recolhimento, nos termos do art. 4º da Lei 10.666/03.

Já o próprio contribuinte individual e o segurado facultativo têm prazo até o dia quinze do mês seguinte ao da competência para o recolhimento da contribuição, nos termos do art. 30, II, da Lei 8.212/91.

A **contribuição do segurado especial** tem suas peculiaridades. A Lei 8.212/91, com a redação das Leis 8.540/92 e da Lei 9.528/97, ao instituí-la através do art. 25, estabelece que é de "2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção" e de "0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho", sendo que: "Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos". Essa contribuição do segurado especial sobre a receita bruta da comercialização da sua produção é válida porque encontra suporte específico no § 8º do art. 195 da Constituição Federal.

Deve-se considerar, ainda, que o art. 30, IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, determina que a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações do segurado especial, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

149. Contribuições previdenciárias do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada

O art. 195, I, a, da CF, com a redação da EC 20/98, é expresso quanto à possibilidade de instituição de contribuições para a seguridade social dos empregadores, das empresas e, inclusive, de entidades que venham a ser equiparadas a empresas, sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício".

Conforme o art. 2º da CLT: "Considera-se **empregador** a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. § 1º Equiparam-se ao empregador, para os efeitos

exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados". O art. 15 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, conceitua **empresa** e arrola as pessoas que devem ser consideradas a ela equiparadas para efeito de recolhimento de contribuições de seguridade:

> "Art. 15. Considera-se: I – empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; II – empregador doméstico – a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico. Parágrafo único. **Equipara-se a empresa**, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras".

A expressão "**folha de salários**" pressupõe "salário", ou seja, remuneração paga a empregado, como contraprestação pelo trabalho que desenvolve em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.[731] A remuneração deve ser entendida com a dimensão de "ganhos habituais do empregado, a qualquer título", pois o § 11 do art. 201 da CF (redação da EC 20/98) é inequívoco de que tais ganhos "serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei".

Podem ser tributados, também, os "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício". Assim, também as remunerações a sócios-diretores (pró-labore), autônomos, avulsos e, inclusive, a remuneração prestada aos agentes políticos (e.g., prefeitos e vereadores) podem ser tributadas como contribuição ordinária ou nominada de custeio da seguridade social, ou seja, como contribuição já prevista no art. 195, I, a, da CF, capaz de instituição mediante simples lei ordinária.

Cabe ter em conta, de outro lado, **o que não pode ser tributado a tal título**. A referência, na norma de competência, a "rendimentos do trabalho" afasta a possibilidade de o legislador fazer incidir a contribuição sobre verbas indenizatórias. Assim, os valores pagos a título de auxílio-creche, de auxílio-transporte e as ajudas de custo em geral, desde que compensem despesa real, não podem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. Ademais, a base econômica consubstancia-se na remuneração "paga ou creditada". Pagamento é o valor prestado ao trabalhador seja em espécie, seja mediante depósito em conta corrente, ou mesmo in natura, como utilidades. Creditamento é o lançamento contábil a crédito do trabalhador. Não se pode confundir a remuneração paga ou creditada com a que eventualmente seja devida mas que não foi sequer formalizada em favor do trabalhador.

Considere-se, ainda, que tal competência só diz respeito aos **pagamentos a "pessoa física"** diretamente. Não estão abrangidos pela norma valores pagos a empresas contratadas para a prestação de serviços ou mesmo a cooperativas de trabalho, pois a relação, nestes casos, dá-se com pessoa jurídica. Aliás, não há maiores dificuldades em

se identificar se o pagamento ou creditamento foi a pessoa física ou não; basta ver quem foi, nominalmente, o seu beneficiário, além do que, se o pagamento é feito mediante Recibo de Pagamento a Autônomo (RPA), é pagamento a pessoa física; se o pagamento é feito mediante Nota Fiscal de Prestação de Serviços, é pagamento a pessoa jurídica. A Lei 9.876/99, contudo, instituiu contribuição, a cargo das empresas tomadoras de serviços de cooperativas de trabalho, de 15% sobre o valor da Nota Fiscal de Prestação de Serviços. Tratando de pagamento à pessoa jurídica, os pagamentos a cooperativas de trabalho não encontram enquadramento na norma de competência do art. 195, I, a, da Constituição, de modo que a Lei 9.876/99, ao acrescer o inciso IV ao art. 22 da Lei 8.212/91, incorreu em flagrante inconstitucionalidade.[732] A Corte Especial do TRF4, contudo, em agosto de 2003, ao argumento de que se tratava de pagamentos aos cooperados, através da cooperativa, entendeu válida a referida lei. Tal desconsideração da personalidade jurídica das cooperativas, feita pela Corte Especial, a nosso ver, não era autorizada. O STF ainda não se pronunciou sobre a matéria.

Desde o advento da Lei 11.457/07, a **União é sujeito ativo** das contribuições de seguridade social sobre a folha e não mais o INSS como ocorria anteriormente. A União administra tais contribuições através da Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 2º). Os respectivos créditos são inscritos em dívida ativa da União (art. 16). Mas a destinação continua sendo o pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social, conforme o art. 2º, § 1º, da mesma Lei.

Estudaremos, neste item, três contribuições distintas:

- a contribuição do empregador doméstico;
- a contribuição das empresas e equiparados sobre a remuneração dos empregados e avulsos;
- a contribuição das empresas e equiparados sobre a remuneração de contribuintes individuais (autônomos, sócios-gerentes etc.).

Nos termos do art. 15, II, da Lei 8.212/91, considera-se "empregador doméstico – a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico". A **contribuição do empregador doméstico** é instituída pelo art. 24 da Lei 8.212/91: "12% (doze por cento) do salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço". Assim, o empregador doméstico pagará, como contribuinte, 12% sobre o salário de contribuição do empregado doméstico, ou seja, sobre "a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social" (art. 28, II, da Lei 8.212/91). Mas, além disso, é importante relembrar que o empregador doméstico também é obrigado à retenção e ao recolhimento da contribuição previdenciária que tem como contribuinte o próprio empregado doméstico, e que é de 8 a 11%, conforme a faixa de remuneração, conforme vimos quando tratamos da contribuição dos empregados. Assim, recolherá, mensalmente, 20% do salário do empregado doméstico, 12% como contribuinte, com recursos próprios, e 8% como responsável tributário, mediante retenção do salário do empregado doméstico, supondo que a remuneração do empregado doméstico esteja sujeita à alíquota mínima. Os recolhimentos de ambas as contribuições (do empregador como contribuinte e do empregado mediante retenção)

são feitos de modo simplificado, em guia única (GPS) com os dados do empregado.

Note-se que a contribuição incide sobre o salário de contribuição do empregado doméstico, de modo que também é calculada sobre o décimo terceiro salário, tendo em vista o § 7º do art. 28 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 8.870/94. É devida quando do pagamento da última parcela, conforme previsto no Regulamento (Dec. 3.048/99, com a redação do Dec. 4.729/03).

O prazo para pagamento vai até o dia 15 do mês subsequente ao mês de competência, ou seja, ao mês relativamente a cujo salário foi calculada a contribuição, conforme a determinação constante do inciso V do art. 30 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 8.444/92. As contribuições sobre o salário de dezembro e sobre o décimo terceiro salário, contudo, devem ser pagas antecipadamente, até o dia 20 de dezembro, conforme o art. 7º da Lei 8.620/93 e o art. 216, § 1º, do Regulamento.

A **contribuição da empresa sobre o total da remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestem serviços**, por sua vez, é de 20%, nos termos do art. 22, I, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99.

Sendo **base de cálculo** o "total das remunerações", não se limita pelo salário de contribuição do empregado ou do avulso. De outro lado, embora o dispositivo se refira à remuneração "paga, devida ou creditada", a base econômica que pode ser objeto de tributação restringe-se à remuneração "paga ou creditada", conforme já referido. Assim, não tem suporte válido o lançamento e a cobrança de contribuição sobre remuneração tida pelos auditores fiscais como devida,[733] mas que não tenha sido paga ou creditada, pois é inconstitucional a expressão "devida" constante do art. 22, I, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99.

Ademais, ao apurar-se o "total das remunerações", é preciso ter em conta que o art. 195, I, a, da Constituição cuida de "rendimentos do trabalho" e que o próprio art. 22, I, da Lei 8.212/91 circunscreve àquelas "destinadas a retribuir o trabalho". Verbas que não constituam, propriamente, rendimentos do trabalhador destinados a retribuir o trabalho não compõem a base de cálculo da contribuição. Daí por que o STF suspendeu a eficácia da MP 1.523-14, que procurou dar ao § 2º do art. 22 da Lei 8.212/91 redação no sentido de que integrariam a remuneração os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho. Tal redação acabou sendo expressamente rejeitada quando da conversão da MP na Lei 9.528/97.

O art. 22, § 2º, na redação que persiste vigente, determina: "§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28". O referido § 9º do art. 28, com a redação das Leis 9.528/97 e 9.711/98, aponta, dentre outras verbas, a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, várias importâncias pagas a título indenizatório (férias indenizadas, incentivo à demissão), abono de férias, ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário, o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que **disponível** à totalidade de seus empregados e dirigentes, e a

parcela recebida a título de vale-transporte.

O STJ firmou posição no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre o montante pago pela empresa ao empregado nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença (o benefício do auxílio-doença só é pago a partir do décimo sexto dia de afastamento)[734] A alimentação fornecida in natura no estabelecimento da empresa também não integra a base de cálculo, ainda que não haja vinculação ao Programa de Alimentação do Trabalhador. [735] O questionamento acerca da incidência sobre o décimo terceiro salário (gratificação natalina), por sua vez, resultou na **Súmula 688** do STF: "É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário".[736] De outro lado, integram a base de cálculo os valores pagos a título de distribuição de lucro ou participação em resultado que não tenham observado a periodicidade mínima estabelecida pelo art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/00.[737]

Cabe às empresas apurar e recolher a contribuição, a seu cargo, sobre as remunerações dos empregados e avulsos até o dia 20 do mês seguinte ao de competência. Considera-se **mês de competência** o mês trabalhado, aquele a que se refere a remuneração.[738] As contribuições sobre o salário de dezembro e sobre o décimo terceiro salário devem ser pagas, antecipadamente, até o dia 20 de dezembro, conforme o art. 7º da Lei 8.620/93 e o art. 216, § 1º, do Regulamento.

Além de suportarem com recursos próprios, enquanto contribuintes, esta contribuição e as adiante abordadas, as empresas são obrigadas, enquanto substitutas tributárias, a reter de seus empregados e a recolher as contribuições por eles devidas, o que detalhamos no item específico relativo às contribuições dos segurados.

Mas algumas empresas sujeitam-se elas próprias, enquanto contribuintes, à retenção das contribuições por outras empresas colocadas na posição de **substitutas tributárias**. É o caso das prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra. Por força do art. 31 da Lei 8.212/91, cabe à empresa tomadora dos serviços reter 11% do valor bruto da Nota Fiscal por conta das contribuições previdenciárias devida pela empresa prestadora dos serviços, o que já foi reconhecido como constitucional pelo STF. Essa retenção não descaracteriza a contribuição sobre a folha, porquanto a lei assegura a compensação ou restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior em face do efetivamente devido, considerada a base de cálculo real e a alíquota respectiva.[739] Efetivamente, a empresa prestadora apurará a contribuição devida no mês, conforme a base de cálculo que lhe é própria (total da remuneração dos empregados e avulsos) e deduzirá a retenção sofrida, recolhendo o saldo devedor ou solicitando a restituição daquilo pago a maior. A substituição tributária cumpre, assim, o fim de diminuir as possibilidades de inadimplemento, facilitar a fiscalização e ampliar as garantias de recebimento do crédito. Note-se, porém, que só tem aplicação quando se tratar de cessão de mão de obra ou atividade legalmente equiparada. O § 3º conceitua a cessão de mão de obra como sendo a "colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos". Em tais contratos, o objeto é um determinado número de horas diárias de trabalhadores à disposição do contratante, relacionados, por exemplo, às atividades de vigilância ou de limpeza. O § 4º é exemplificativo, além do que estabelece equiparação da empreitada de mão de obra aos

contratos de cessão de mão de obra, mas não abre espaço para que, por atos infralegais, sejam considerados como de cessão de mão de obra serviços que não reúnam as características inerentes a este tipo de contratação, hipótese em que se terá ilegalidade.

O art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/91, por sua vez, estabelece hipótese de **responsabilidade tributária** do dono da obra relativamente às contribuições devidas pelo construtor e deste relativamente às contribuições devidas por subempreiteira, assegurando, contudo, a possibilidade de retenção e o direito a ressarcimento. Deve-se destacar, neste particular, que a lei, em vez de simplesmente se referir às atividades inerentes à construção civil e de deixar ao intérprete descortinar sua amplitude, referiu-se expressamente à "construção, reforma ou acréscimo", delimitando seu âmbito de incidência. Caberá ao proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino, quando dos pagamentos ao construtor, exigir a comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias, sob pena de caracterização da sua responsabilidade solidária. Em face disso, inclusive, a lei os autoriza à retenção da respectiva importância no caso da não comprovação do recolhimento pelo construtor.

Além da contribuição de 20% sobre os pagamentos aos segurados empregados e avulsos (22,5% no caso das instituições financeiras porque sujeitas ao adicional de 2,5% do § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99),[740] as empresas têm a obrigação de pagar, também, um **adicional denominado SAT** (seguro de acidente do trabalho) ou RAT (risco ambiental do trabalho) para financiamento da aposentadoria especial e de benefícios decorrentes de incapacidade decorrente de riscos ambientais do trabalho. Tal exação não constitui propriamente uma contribuição autônoma, havendo quem diga que tampouco seria preciso considerá-la um adicional à contribuição de 20%, mas a parte variável da contribuição das empresas sobre a remuneração dos empregados e avulsos.[741] A Lei 8.212/91,[742] no art. 22, inciso II, com a redação da Lei 9.732/98, estabelece as alíquotas de 1%, 2% ou 3% a título de SAT conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave. O STF já se manifestou pela constitucionalidade da contribuição ao SAT, não vislumbrando violação à garantia da legalidade tributária.[743]

Regulamentando o dispositivo legal, três decretos sucederam-se na definição do modo pelo qual se deveria identificar a atividade preponderante com vista ao cálculo da contribuição ao SAT. O Decreto 612/92 estabelecia o critério do maior número de empregados por estabelecimento. O Decreto 2.173/97, por sua vez, previu, como critério para a identificação da atividade preponderante, o maior número de segurados da empresa como um todo, no que foi seguido pelo Decreto 3.048/99, art. 202. O STJ, no REsp 464.749/SC, realizou o controle de legalidade preconizado pelo STF, dizendo da necessidade de verificação da atividade preponderante por estabelecimento, e não por empresa.[744]

Os §§ 6º e 7º do art. 57 da Lei 8.213/91, com a redação dada pela Lei 9.032/94, ao cuidar da aposentadoria especial, impõem, ainda, um acréscimo, na alíquota do SAT, de 12, 9 ou 6 pontos percentuais especificamente sobre a remuneração do segurado que exerça atividade que permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição. Nesses casos, portanto, a alíquota do adicional ao

SAT poderá chegar a 15% (3% + 12%).

A Lei 10.666/03 prevê que poderá haver redução de até 50% ou aumento de até 100% em razão do desempenho da empresa relativamente aos níveis de frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho verificados. O desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade é aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP –, conforme regulamentado pelo art. 202-A do Dec. 3.048/99.

Em síntese, a contribuição ao SAT constitui a parte variável da contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados e avulsos, sendo de 1%, 2% ou 3% conforme o grau de risco da atividade preponderante na empresa, sujeitando-se, ainda,a acréscimo de 6, 9 ou 12 pontos percentuais relativamente à remuneração dos empregados e avulsos sujeitos à aposentadoria especial e admitindo, também, redução de até 50% ou aumento de até 100% em razão do desempenho da empresa relativamente aos níveis de frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho verificados, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

Há, ainda, outra contribuição devida pela empresa e equiparados sobre a remuneração paga a contribuintes individuais, como os autônomos e sócios-gerentes.

É instituída pelo art. 22, III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, que dispõe no sentido de que é de "vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços". É devida pelas empresas enquanto contribuintes, sem prejuízo da retenção da contribuição devida pelos próprios contribuintes individuais que lhes prestam serviços, devendo a empresa recolhê-las até o dia 20 do mês seguinte ao da competência, por determinação do art. 4º da Lei 10.666/03. O vencimento da contribuição sobre a remuneração de contribuintes individuais, pois, coincide com o da contribuição sobre a remuneração de empregados e avulsos, nos termos do art. 30, I, b, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.933/09.

150. Contribuições de seguridade social sobre a receita (PIS e COFINS)

O art. 195 da CF, na sua redação original, outorgava competência à União para instituir contribuição dos empregadores sobre o "faturamento". Atualmente, com a redação da EC 20/98, seu inciso I, alínea b, enseja a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre "a receita ou faturamento".

Entende o STF que **faturamento** corresponde ao produto das atividades que integram o objeto social da empresa, ou seja, as atividades que lhe são próprias e típicas, assim a receita da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da atividade seguradora, da atividade bancária, da atividade de locação de bens móveis[745] e imóveis[746] etc. Daí por que considera que, sob a égide da redação original, não poderiam ser alcançadas pelas contribuições sobre o faturamento (PIS e COFINS) as receitas dissociadas do objeto da empresa, como a obtida com a alienação eventual de um bem do ativo fixo por empresa não dedicada a venda desse tipo de bem ou a obtida com aplicação financeira realizada

por empresa que não tem como objeto tal atividade.[747] Ao tentar abranger na contribuição sobre o faturamento todas as receitas da empresa, o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 incorreu em inconstituciona- lidade.[748]

Com a ampliação da base econômica para permitir a tributação não só do faturamento, mas também da "**receita**", que tem conceito mais amplo, passaram a ser tributáveis tanto as receitas oriundas do objeto social da empresa (faturamento) como as receitas não operacionais, complementares, acessórias ou eventuais. Ou seja, desde a EC 20/98, quaisquer receitas do contribuinte, desde que reveladoras de capacidade contributiva, podem ser colocadas, por lei, como integrantes da base de cálculo da COFINS.

De qualquer modo, embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita tributável. A análise da amplitude da base econômica "receita" precisa ser analisada sob a **perspectiva da capacidade contributiva**. Não pode o legislador fazer incidir contribuição sobre indenizações[749] ou ressarcimentos e recuperações de custos tributários.[750] Assim, sobre os valores recebidos a título de repetição do indébito tributário, não incide COFINS.[751] Do mesmo modo, não incide COFINS sobre os créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS que evitam a cumulatividade de tais tributos ou mesmo sobre os créditos presumidos de IPI que visam a compensar o PIS e a COFINS suportados de fato pelo exportador quando da aquisição de produtos.[752] Também não é dado ao legislador tributar ingressos relativos a valores recebidos em nome de terceiros. Aliás, a Lei 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, inciso III,[753] chegou a determinar a exclusão, da base de cálculo da COFINS e do PIS, dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica. Ocorre que o dispositivo remetia a normas regulamentares que jamais foram editadas, restando, posteriormente, revogado. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA manifestaram-se no sentido de que o referido inciso III constituía simples explicitação dos parâmetros constitucionais para a incidência das contribuições.[754] Mas, se, de um lado, só se pode instituir contribuição sobre a receita do contribuinte, e não sobre a receita de terceiros, de outro, não há direito constitucional dos contribuintes de deduzirem da base de cálculo despesas que tenham para com fornecedores de bens e serviços, ou seja, não há direito à tributação sobre o "lucro bruto", conforme pretenderam muitos contribuintes.[755] Do contrário, poderíamos chegar à conclusão de que toda e qualquer empresa simplesmente intermedeia a aquisição de bens e serviços, bastando para isso que especifique no contrato os seus custos, de modo que passassem a ser considerados meros repasses.[756]

A Constituição de 1988 recepcionou as duas contribuições que havia sobre o faturamento. O PIS/PASEP, instituído pela LC 07/70, para que continuasse vigendo em caráter permanente, conforme o art. 239; e o FINSOCIAL, instituído pelo DL 1.940/82, para que prosseguisse vigendo, temporariamente, até que fosse instituída nova contribuição sobre o faturamento com suporte no art. 195, I, sobre os termos do art. 56 do ADCT. Como ambas têm suporte constitucional, não há que se opor o óbice do bis in idem.

O PIS/PASEP (PIS como contribuição das empresas destinada a programa voltado aos trabalhadores empregados; PASEP como contribuição dos entes políticos destinada a programa voltado aos servidores públicos) continua vigendo, embora com suporte em legislação nova. O FINSOCIAL foi substituído pela COFINS. A partir desse momento, tratando das contribuições das empresas e equiparados sobre a receita, passaremos a referir apenas PIS e COFINS.

As contribuições PIS e COFINS não podem incidir sobre **receitas advindas da exportação de mercadorias e serviços**, como decorrência da **imunidade** constitucional estampada no art. 149, § 2º, I, da CF por força da EC 33/01, e repercutida no art. 6º da Lei 10.833/03.

Existem dois regimes jurídicos para cada uma dessas contribuições: o comum ou cumulativo e o não cumulativo. Sistemáticas específicas de tributação relacionadas ao PIS e à COFINS são, ainda, as decorrentes da utilização, pelo legislador, das técnicas da substituição tributária para a frente e do regime monofásico.[757] Em todos os regimes, a **União é o sujeito ativo** (credor) de tais contribuições, arrecadando-as através da Receita Federal do Brasil.

No **regime comum**, as contribuições PIS e COFINS são disciplinadas basicamente pela Lei 9.718/98, surgida antes do advento da EC 20/98. Submetem-se ao regime comum as pessoas jurídicas tributadas no imposto de renda com base no lucro presumido e as imunes a impostos. Incidem sobre o **faturamento** das empresas,[758] porquanto, à época, a tentativa de tributar toda a receita afrontou o do art. 195, I, da CF,[759] e não sobreveio, depois da EC 20/98, nenhum dispositivo legal que tenha alargado a base de cálculo. No regime comum, o **PIS incide à alíquota de 0,65%**, conforme previsão constante do art. 1º da MP 2.158-35/01.[760] A **COFINS incide à alíquota de 3%**, conforme o art. 8º da Lei 9.718/98, que teve a sua constitucionalidade reconhecida pelo STF.[761] Tratando-se de regime comum ou cumulativo, tais contribuições incidem sobre o faturamento de cada empresa, sem que haja quaisquer deduções mediante apuração e compensação de créditos, tampouco ajuste posterior. Paga-se exatamente o resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, sendo definitivo o montante decorrente dessa operação. O fato gerador dessas contribuições ocorre mensalmente com a percepção do faturamento.

O **regime não cumulativo** é mais recente. O legislador, todavia, estabelece o regime não cumulativo como regra e define as pessoas jurídicas bem como as receitas que continuam sujeitas ao regime cumulativo, nos termos dos artigos 8º da Lei 10.637/2002 e 10 da Lei 10.833/2003. Na prática, submete ao regime não cumulativo as empresas maiores, com receita total anual superior a setenta e oito milhões de reais, nos termos do art. 13 da Lei 9.718/98, com a redação da Lei 12.814/2013, mantendo no regime cumulativo do PIS e da COFINS, disciplinado pelas Leis 9.715/98 e 9.718/98, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido e as receitas de determinados setores que arrola, as decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto-socorro e clínica médica, as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior, as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por

empresas regulares de linhas aéreas domésticas, etc.

Há empresas atuantes em um mesmo setor econômico submetidas a regimes diferentes, dependendo do seu porte. Isso porque o critério básico utilizado pelo art. 3º da Lei 10.637/2002 e pelo art. 3º da Lei 10.833/2003 para o enquadramento das pessoas jurídicas no regime não cumulativo não é o da atividade econômica, mas, isso sim, estarem ou não sujeitas ao imposto de renda pelo lucro real.

Embora a Constituição não especifique o regime não cumulativo das contribuições sobre a receita, a instituição de um sistema de não cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. Do contrário, a não cumulatividade violaria a razoabilidade, acobertando simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da atual previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverteria a hierarquia das normas.

Para que se possa falar em não cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas. A apuração de créditos é imperativa, portanto, relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas. A par disso, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. Efetivamente, a coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

Como se verá em seguida, o legislador foi casuístico ao estabelecer os dispêndios que permitem apropriação de créditos. Por isso, para adequação da lei ao conteúdo mínimo de um sistema de tributação da receita dito não cumulativo, impõe-se uma interpretação extensiva que tenha os rois de dispêndios ensejadores de créditos constantes dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) como meramente exemplificativos. Outra possibilidade, mais comum nos trabalhos doutrinários, está na adequação do conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 às características das contribuições sobre a receita, de modo que alcance todos os gastos que são efetuados para realização da atividade da pessoa jurídica. Já a vedação expressa do direito à apuração de créditos relativamente aos

gastos com mão de obra junto a pessoas físicas não nos parece irrazoável, porquanto as pessoas físicas não estão mesmo sujeitas ao PIS e à COFINS quanto aos seus rendimentos, de modo não há que se assegurar crédito para compensar ônus inexistente das despesas a tal título.

A matéria é bastante controvertida tanto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como nos tribunais.

A Lei 10.637/02 estabelece como **fato gerador do PIS não cumulativo** o faturamento mensal, mas compreendido como o total das receitas auferidas, sua base de cálculo. Não integram a base de cálculo, dentre outras receitas, as decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero e as relativas a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, nos termos do § 3º.

O art. 2º da Lei 10.637/02 estabelece a **alíquota de 1,65%** como regra. Já o **contribuinte** está definido no art. 4º como sendo a pessoa jurídica que aufere as receitas.

Resta claro da legislação, a par disso, que, diferentemente do que ocorre na não cumulatividade do IPI e do ICMS, no caso do PIS/PASEP e da COFINS, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas **apuração de créditos** calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade econômica. O art. 3º da Lei 10.637/02 autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo, inclusive combustíveis e lubrificantes, aluguéis pagos a pessoa jurídica, despesas financeiras, máquinas e equipamentos adquiridos, energia elétrica e energia térmica etc. O crédito apropriado não aproveitado em determinado mês pode ser aproveitado nos meses subsequentes, comunicando-se, pois, os períodos. Não há previsão de correção monetária de tais créditos. Também é viável o desconto de crédito apurado em relação às importações tributadas a título de PIS/PASEP-Importação, de que cuida a Lei 10.865/04.

Assim, tem-se a previsão legal do fato gerador (o faturamento mensal), da base de cálculo (total das receitas auferidas compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), da alíquota (1,65%), do contribuinte (pessoa jurídica que auferir as receitas), do sistema de apuração de créditos para descontos.

A Lei 10.833/03 dispõe sobre a cobrança da **COFINS não cumulativa**. O fato gerador é o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil". **Contribuinte** é "a pessoa jurídica que auferir as receitas". A **alíquota** da COFINS não cumulativa é, em regra, de **7,6%**,[762] forte no art. 2º da Lei 10.833/03.

A Lei 10.833/03 ainda autoriza o Executivo a reduzir e a restabelecer a alíquota relativa à receita da venda de produtos químicos e farmacêuticos e destinados ao uso em laboratório que refere, sem que haja, contudo, previsão constitucional para tanto.

Conforme a Lei 10.833/03, a **base de cálculo da COFINS não cumulativa** é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, abrangendo as receitas com a venda de bens

e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas. A locução "todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica" dá enorme amplitude à base de cálculo da COFINS não cumulativa, em consonância com a competência atribuída pelo art. 195, I, b, da CF após a EC 20/98, que alargou a base tributável de faturamento para "receita ou faturamento". A Lei 10.833/03, no § 3º do art. 1º, exclui certas receitas da base de cálculo da COFINS não cumulativa: as receitas decorrentes da venda de ativo permanente (inciso II), receitas que venham a ser desoneradas por lei, em face da isenção, não incidência ou alíquota zero (inciso I) ou mesmo do estabelecimento de tributação monofásica (inciso IV), receitas já tributadas no regime de substituição tributária para a frente (inciso III) e receitas, a rigor, inocorrentes (inciso V, a e b) ou que se caracterizam como mera recuperação e custos tributários (inciso VI).

A não cumulatividade da COFINS é operacionalizada através da possibilidade de **apropriação e desconto de créditos**. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. A apropriação de créditos, nos termos da Lei 10.833/03, dá-se mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor de bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, energia elétrica consumida no estabelecimento, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, despesas financeiras, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, edificações e benfeitorias nos imóveis utilizados nas atividades da empresa, bens recebidos em devolução, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (art. 3º).

151. Contribuições de seguridade social do importador (PIS-Importação e COFINS-Importação)

O art. 195, IV, da CF, advindo com a EC nº 42/03, ensejou a instituição de contribuição para o custeio da seguridade social a cargo do importador. Tal se deu através da Lei 10.865/04, que instituiu as contribuições denominadas PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação. A instituição de ambas deu-se simultaneamente, inferindo-se do tratamento unitário que lhes é atribuído – revelado no fato de que os aspectos das respectivas hipóteses de incidência são os mesmos, com ressalva da alíquota diferenciada – que, na prática, configuram simples percentuais apartados de uma única contribuição sobre a importação.

A Lei 10.865/04, em seu art. 20, submete as novas contribuições expressamente ao processo administrativo fiscal do Dec. 70.235/75, que rege os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, bem como, quanto às questões materiais, em caráter supletivo, à legislação do imposto de renda, do imposto de importação e das contribuições PIS/PASEP e COFINS. De fato, em face de incidir sobre a importação de bens e serviços, envolve institutos próprios dos impostos sobre o comércio exterior, assim

como mantém relação íntima com as contribuições incidentes sobre a receita internamente (PIS/PASEP e COFINS) por ensejar creditamentos para fins de dedução no pagamento dessas últimas.

Os fatos geradores são "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" e "o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado". Consideram-se ocorridos os fatos geradores "na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo" e "na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores" no caso de importação de serviços.

O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação têm como sujeito ativo a própria União. O art. 20 da Lei 10.865/04 expressamente prevê a administração do tributo pela Secretaria da Receita Federal, que é órgão da Administração Direta da União.

Contribuinte é a pessoa física ou jurídica que promova a entrada dos bens no território nacional, relativamente à importação de bens, e a pessoa física ou jurídica aqui domiciliada contratante dos serviços ou, supletivamente, beneficiária do serviço, relativamente à importação de serviços.

A base de cálculo de tais contribuições, na importação de bens, foi originariamente estabelecida pelo art. 7º, I, da Lei 10.865/04 como sendo o valor aduaneiro acrescido do ICMS-Importação e do valor das próprias contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação. Ocorre que o art. 149, § 2º, III, a, da CF estabelecia que a incidência da contribuição social sobre a importação teria por base de cálculo o "valor aduaneiro" tão somente. Desse modo, o STF reconheceu a inconstitucionalidade do referido inciso I no que extrapolava o valor aduaneiro, reconhecendo que esse dispositivo acabou por "desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal".[763] Posteriormente, a Lei 12.865/2013 deu nova redação ao art. 7º, inciso I, para que passasse a constar como base de cálculo tão somente "o valor aduaneiro".

Para a importação de serviços, o art. 7º, inciso II, da Lei 10.865/04 estabelece como base de cálculo "o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições".

A alíquota do PIS/PASEP-Importação é de 1,65%, idêntica à alíquota interna da contribuição ao PIS/PASEP relativamente às empresas às quais é aplicável o regime não cumulativo. O mesmo se dá relativamente à COFINS-Importação, cuja alíquota é de 7,6.%. É o que consta do art. 8º da Lei 10.865/04.

As contribuições COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação são pagas, relativamente à importação de bens, na data do registro da Declaração de Importação, aliás como ocorre com o próprio Imposto sobre a Importação. Ou seja, é considerado ocorrido o fato gerador com o registro da Declaração de Importação e, incontinente, é feito o pagamento das novas contribuições e do imposto sobre a importação eletronicamente, através do SISCOMEX.

152. Contribuição de seguridade social sobre o lucro (CSL)

A União tem competência para instituir contribuição das empresas sobre o lucro com vista ao custeio da seguridade social, nos termos do art. 195, I, c, da CF. **Lucro** é o acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa ou entidade equiparada.

A Lei 7.689/88 institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. **Sujeito ativo** (credor) é a própria União, sendo arrecadada através da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Contribuintes** são as pessoas jurídicas domiciliadas no país e equiparadas. A Lei 10.865/04 **isenta** da CSLL as sociedades cooperativas, salvo as de consumo.

A contribuição pode ser **anual ou trimestral**, como o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, sendo paga, também, nos mesmos prazos.

A **base de cálculo** da contribuição é o resultado do trimestre ou do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da Lei 7.689/88), com os ajustes determinados pela legislação. Daí falar-se em "resultado ajustado". Não há que se confundir o resultado ajustado, tributado a título de contribuição sobre o lucro líquido, com o lucro real, tributado pelo Imposto de Renda. O que difere é justamente que as deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do outro. As empresas que, no IRPJ, optem pela tributação conforme o lucro presumido, são tributadas a título de CSL conforme o resultado também presumido. Inexiste direito constitucional à dedução de prejuízos de períodos anteriores.

A **compensação de base de cálculo negativa** (prejuízo apurado no ano anterior) é questão legal. Não há que se falar em comunicação automática de exercícios. Esta, quando admitida, constitui medida de política tributária estabelecida por lei, visando a minimizar os efeitos da carga tributária. O STF, inclusive, tem posição firmada no sentido da constitucionalidade de leis que limitaram a compensação de prejuízos passados.[764]

O STJ reconheceu o direito das empresas de não pagarem CSL sobre o chamado lucro inflacionário, que não corresponda a acréscimo patrimonial propriamente, mas a mera atualização monetária das demonstrações financeiras.[765]

A alíquota da CSL é de 9%, nos termos do art. 3º da Lei 7.689/88, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei 11.727/08. Note-se que, para instituições financeiras, a Lei 11.727/08 estabeleceu alíquota superior de 15%.

A CSL apurada trimestralmente é paga em quota única no último dia do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, podendo o contribuinte optar pelo parcelamento em até três quotas, procedendo-se à sua atualização pela SELIC. Na CSL anual, há pagamentos mensais por estimativa até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir e ajuste anual, com pagamento de eventual saldo até o último dia do mês de março do ano subsequente.

Notas

726 Abordagem detalhada das diversas contribuições existentes no nosso sistema tributário fazemos em nosso livro Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em Espécie, 2ª ed., 2013, escrito em coautoria com Andrei Pitten Velloso e publicado pela Livraria do Advogado Editora.
727 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, AI 668531 AgR, jun/09.
728 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 868.242/RN, mai/08; STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, EREsp 442.781/PR, nov/07.
729 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 853730/SC, jun/08.
730 Houve um período em que, com vista à compensação da incidência da CPMF no saque em conta-corrente, a Lei 9.311/96, através do seu art. 17, previu redução de alíquota relativamente aos salários e remunerações até três salários-mínimos. Em face de tal norma, as alíquotas de 8% e 9% ficaram reduzidas para 7,65% e 8,65%. Com a extinção da CPMF, contudo, as alíquotas retomaram seu patamar original.
731 Vide CLT, arts. 2º e 3º.
732 "(...) a nova contribuição social no percentual de 15%, exigida das empresas contratantes, sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho contratadas (pessoas jurídicas) por serviços prestados através dos seus cooperados, instituída pela Lei 9.876/99, ato normativo absolutamente inadequado e impróprio, é gritantemente inconstitucional, por não atender às disposições de nossa Carta Magna, consubstanciadas nos arts. 195, I, § 4º, e 154, I, podendo sua cobrança ser contestada através de medidas judiciais próprias. (...) As empresas contratantes não possuem vínculo de qualquer natureza com os cooperados, mas sim, exclusivamente com a sociedade cooperativa, a qual compete a responsabilidade privativa e específica da contratação dos prestadores de serviços (associados pessoas físicas), colocados à disposição das referidas empresas. (...) As normas constitucionais referenciadas admitem somente a incidência de contribuição previdenciária sobre salários e rendimentos pagos, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço à empresa empregadora, ou seja, sobre as importâncias pagas aos cooperados (associados) pelas próprias sociedades cooperativas, suas empregadoras de fato e de direito." (SOMM, Daimar Paulo. A Inconstitucional Exação Instituída pela Lei 9.876/99. Revista de Estudos nº 13, mai-jun/2000, p. 14-19).
733 Na hipótese de o Auditor Fiscal entender que determinados pagamentos a autônomo encobriam efetiva relação de emprego, poderá efetuar o lançamento das contribuições não recolhidas a este título, mas tomando como base de cálculo apenas os valores efetivamente pagos ou creditados, e não os que, considerando o vínculo empregatício, eram devidos mas não foram pagos nem creditados, como o décimo terceiro.
734 "2. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial." (STJ, Segunda Turma, REsp 853730/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, jun/08); "2. É dominante no STJ o entendimento segundo o qual não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, à consideração de que tal verba, por não consubstanciar contraprestação a trabalho, não tem natureza salarial. Precedentes: REsp 720817/SC, Segunda Turma, Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 05/09/2005." (STJ, Primeira Turma, Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, REsp 836.531/SC, ago/06).
735 "PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – SALÁRIO IN NATURA – DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT – NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 1. Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT. 2. Recurso especial não provido." (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 1051294/PR, fev/09).
736 A **Súmula 688** foi aprovada em 24/09/2003.
737 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, REsp 496.949/PR, ago/09.
738 Tal conceito foi objeto de discussão ainda à luz de redação anterior, dada pela Lei 9.876, de 26.11.99, quando o vencimento ocorria no dia 2 do mês seguinte ao de competência. Surgiram dúvidas quanto ao mês a ser considerado como de competência, se seria o mês trabalhado ou o mês em que ocorresse o pagamento do empregado. Mas o STJ firmou posição no sentido de que mês de competência é o trabalhado, de maneira que o dia 2 do mês seguinte ao de competência era o dia 2 do mês imediatamente subsequente ao trabalhado, ainda que o salário propriamente pudesse ser pago, posteriormente, até o 5º dia útil: "CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O PAGAMENTO DE SALÁRIOS. FATO GERADOR. DATA DO RECOLHIMENTO. 1. O fato gerador da contribuição previdenciária do empregado não é o efetivo pagamento da remuneração, mas a relação laboral existente entre o empregador e o obreiro. 2. O alargamento do prazo conferido ao empregador pelo art. 459 da CLT para pagar a folha de salários até o dia cinco (05) do mês subseqüente ao laborado não influi na data do recolhimento da contribuição previdenciária, porquanto ambas as leis versam relações jurídicas distintas; a saber: a relação tributária e a relação trabalhista. 3. As normas de natureza trabalhista e previdenciária revelam nítida compatibilidade, devendo o recolhimento da contribuição previdenciária ser efetuado a cada mês, após vencida a atividade laboral do período, independentemente da data do pagamento do salário do empregado. 4. Em sede tributária, os eventuais favores fiscais devem estar expressos na norma de instituição da exação, em nome do princípio da

legalidade. 5. Raciocínio inverso conduziria a uma liberação tributária não prevista em lei, toda vez que o empregador não adimplisse com as suas obrigações trabalhistas, o que se revela desarrazoado à luz da lógica jurídica. 6. Recurso desprovido." (STJ, Primeira Turma, un., Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 219.667/RS, fev/2003).

739 STF, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 603.191, 2011.

740 "INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL. § 1º DO ART. 22 DA LEI 8.212/91. A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão 1/94 e Emenda Constitucional 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Processo extinto." (STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro CARLOS BRITTO, ACMC 1109, mai/07).

741 Excerto do voto condutor proferido pelo Desembargador Federal WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA quando do julgamento, pela 1ª Seção do TRF4, dos EIAC 1999.71.00.022739-0, em 05/09/2001.

742 A contribuição denominada SAT surgiu com o art. 15 da Lei 6.367/76, que previa um acréscimo na contribuição sobre a folha de salários, no montante de 0,4 a 2,5% dependendo do grau de risco. A Lei 7.787/89, em seu art. 3º, inciso II, também cuidou da matéria, fixando alíquota única de 2%. Em seguida, passou-se ao regime atual, estabelecido pela Lei 8.212/91.

743 STF, Tribunal Pleno, un., Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, RE 343.446/SC, mar/2003.

744 "PREVIDENCIÁRIO. SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO. SAT. CONTRIBUIÇÃO. LEI 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. 1. Na base de cálculo da contribuição para o SAT, deve prevalecer a empresa por unidade isolada, identificada por seu CGC. 2. A Lei 8.212/91, art. 22, II, não autoriza seja adotada como base de cálculo a remuneração dos empregados da empresa como um todo. 3. O Decreto 2.173/97 afastou-se da lei para estabelecer além do previsto. 4. Recurso especial provido. (STJ, Segunda Turma, unânime, REsp 499.299/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, jun/2003)" Eis excerto do voto condutor: "Assim sendo, não se pode chancelar o Decreto 2.173/97 que, como os demais, veio a tentar categorizar as empresas por unidade total e não por estabelecimento isolado e identificado por CGC próprio, afastando-se do objetivo preconizado pelo art. 22 da Lei 8.212/91. No caso dos autos, a empresa alega separar em estabelecimentos distintos as atividades industriais, comerciais, granjas, depósitos e administração (escritórios)." Vide, também, no mesmo sentido, o REsp 464.749/SC, da Primeira Turma do STJ, julgado à unanimidade em agosto de 2003.

745 STJ, REsp 929.521.

746 STF, RE 371.258 AgR.

747 STF, RE 527.602.

748 STF, RE 346.084.

749 "Receita constitui um ingresso de soma de dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo. Daí resulta a não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre ingressos recebidos a título de reembolso ou de indenização por dano emergente, que não repercutem positivamente no patrimônio líquido de que os recebe. No caso específico dos contratos de seguro, a não-incidência abrange não apenas a indenização recebida pelo segurado como também as devoluções de prêmios nos casos de recusar da proposta ou renunciar ao contrato." (SEHN, Solon. Não-incidência de PIS/Pasep e da Cofins sobre reembolsos e indenizações. RDDT 162/58, mar/09).

750 "Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova. A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial (...) A recuperação de um valor anteriormente registrado como encargo tributário não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita, ainda que a forma adotada para sua escrituração em conta credora possa contribuir para a configuração de aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação, efeito que, de concreto, traduz o retorno ao status quo ante, não reunindo condições de materializar ingresso de elemento novo que se qualifique no conceito de receita. (...) se o tributo a ser ressarcido incidiu em etapa econômica do processo produtivo e foi suportado como parte integrante do preço de insumos adquiridos pela empresa, o crédito assim concedido tem função de minimizar os custos de fabricação de produtos em razão de determinada política governamental. Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos (...), pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia a sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais de conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração. (...) 32. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesas e de custo anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, não ostenta qualidade para que possa ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o animus para

obtenção de disponibilidade de nova riqueza. 33. A recuperação de tributo, anteriormente registrado como encargo, não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita. Enquanto há reconhecimento expresso da administração tributária para não incidência das contribuições da COFINS e do PIS 'sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente' (ADI-SRF 25/2003), equivoca-se no entendimento de que os valores ressarcidos a título de crédito presumido são passíveis de tributação, pela falsa premissa de estarem abrangidos pelo conceito de receita, pois se caracterizam, também, recuperação de custos." (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 218/219, 222, 224 e 259).

751 ADI SRF 25/2003: "Art. 2º. Não há incidência da (...) Cofins e da PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. Art. 3º. Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep".

752 "CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. O legislador, em respeito à máxima econômica de que não se exportam tributos, criou o crédito presumido de IPI como um incentivo às exportações, ressarcindo o exportador de parte das contribuições ao PIS e à Cofins incidentes sobre as matérias-primas adquiridas para a industrialização de produtos a serem exportados. 2. O crédito presumido previsto na Lei 9.363/96 não constitui receita da pessoa jurídica, mas mera recomposição de custos, razão porque não podem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Precedente da Primeira Turma. 3. Seria um contra-senso admitir que sobre o crédito presumido de IPI, criado justamente para desonerar a incidência do PIS e da Cofins sobre as matérias-primas utilizadas no processo de industrialização de produtos exportados, incidam essas duas contribuições." (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, REsp 1003029/RS, ago/08).

753 Lei 9.718/98: Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica... § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: (...) III – os valores que, computados como receita, tenha sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

754 MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins devidas pelo contribuinte. Direito que decorre da norma de competência relativa a cada uma dessas contribuições e do princípio da capacidade contributiva. Inconstitucionalidade da MP 2.037 que pretendeu obstá-lo mediante a revogação do Inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718/98. Revista Dialética de Direito Tributário nº 70, julho/2001, p. 150/163.

755 "PIS/COFINS. FATO GERADOR. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. FATURAMENTO. LUCRO BRUTO. INCIDÊNCIA. 1. A receita bruta da autora não é o quantum derivado da diferença entre o valor do automóvel vendido aos consumidores e o valor repassado para a montadora-fabricante a título do pagamento do respectivo veículo. 2. As montadoras vendem veículos novos para as concessionárias em perfeita operação de compra e venda mercantil, não operando ela como mera intermediante. Na revenda dos veículos e serviços a terceiros, o produto alcançado integra seu faturamento. 3. Não se pode inferir que a só distinção entre 'conta alheia' e 'nome próprio' é capaz de excluir, da receita bruta das concessionárias de automóveis, parte do faturamento da impetrante, por ser apurado em nome destas mas dirigir-se à conta alheia (da concedente). 4. Em que pese o art. 3º, §2º, III, Lei 9.718/98, determinar que as receitas transferidas de uma pessoa jurídica para outra seriam abatidas do lucro bruto para, então, ter-se a base de cálculo do PIS e da COFINS, a norma não gozava de auto-aplicabilidade, e foi revogada pela MP1991-18/2000." (TRF4, Primeira Turma, un., Rel. Desa. Fed. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, AC 2000.71.00.039618-0/RS, ago/2003).

756 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 847641/RS, mar/09.

757 "... a fixação da modalidade monofásica de apuração e cobrança da contribuição para o PIS e da Cofins ocorreu, na maioria dos casos, antes mesmo da criação da sistemática não cumulativa advinda com as MP's 66/02 e 135/03. É possível se inferir desse fato que o regime monofásico foi instituído para substituir a incidência cumulativa das contribuições ao longo de toda a cadeia de produção/importação e distribuição/comercialização daqueles produtos que então foram eleitos para se submeter `concentração da tributação em determinada etapa do ciclo econômico. Vale dizer: o que se objetiva com a fixação da sistemática monofásica de tributação, em geral, é simplesmente concentrar a obrigação pelo recolhimento das contribuições que seriam devidas ao longo da cadeia de circulação econômica em uma determinada etapa – via de regra, na produção ou importação da mercadoria sujeita a tal modalidade de tributação –, sem que isso represente redução da carga incidente sobre os respectivos produtos." (MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico... RDDT 170/129, nov/09).

758 Mas há entidades relativamente às quais a contribuição ao PIS é calculada com base de cálculo e alíquota diversas, ou seja, **com base na folha de salários, à alíquota de 1%**, como os templos de qualquer culto, os partidos políticos, as instituições de educação e de assistência social, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, sindicatos, federações e confederações, serviços sociais autônomos criados ou autorizados por lei, conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público, condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais e Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas, tudo nos termos do art. 13 da MP 2.158-35/01.

759 O STF reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 no RE 346.084, prosseguindo-se a

aplicar, quanto à COFINS, o art. 2º da LC 70/91 que previa a incidência "sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza" e, quanto ao PIS, o art. 3º da Lei 9.715/98, que previa a incidência sobre a receita bruta "proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia".

760 Anteriormente, a Lei 9.715/98 já dispunha: Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas: I – zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento; II – um por cento sobre a folha de salários; III – (...)

761 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 336.134, 2002.

762 Mas há inúmeras outras alíquotas para receitas específicas nos parágrafos do art. 2º.

763 STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro DIAS TOFFOLI, RE 559937, mar/2013.

764 "1. Tributário. Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. Compensação de prejuízos. Constitucionalidade dos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95. Recurso extraordinário não provido. Precedentes. É constitucional a limitação de 30% para compensação dos prejuízos apurados nos exercícios anteriores, conforme disposto nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, RE 229412 AgR, 2009); "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI 8.981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS APURADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES, A SER DEDUZIDA DO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA ANTERIORIDADE E AOS ARTS. 148 E 150, IV, DA CF... Ausência, em nosso sistema jurídico, de direito adquirido a regime jurídico, notadamente ao regime dos tributos, que se acham sujeitos à lei vigente à data do respectivo fato gerador. Recurso não conhecido." (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 247.633, 2000).

765 STJ Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 899.335/PB, 2008; STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, AgRg nos EREsp 436.302, 2007.

Capítulo XXVI – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

153. Contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA

As empresas e equiparados são obrigadas ao pagamento de contribuição **sobre a folha de salários de 0,2% destinada ao INCRA** (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária). Essa contribuição tem suporte no art. 15, II, da LC 11/71 em combinação com art. 3º do DL 1.146/70 e com os demais diplomas a que remetem, ainda mais antigos.

Durante muito tempo, o entendimento predominante foi no sentido de que se tratava de contribuição de seguridade e que, por isso, teria sido tacitamente extinta quando da unificação das previdências urbana e rural. Mas, em 2006, surgiu a tese de que: "As contribuições para o INCRA são verdadeiras contribuições de intervenção no domínio econômico que têm por escopo a arrecadação de recursos para a atuação direta do Estado na estrutura fundiária, por meio, precipuamente, da desapropriação para fins de reforma agrária, implantando o programa nacional de reforma agrária, sempre tendo como objetivo último a efetiva observância da função social da propriedade".[766] O STJ acatou tal entendimento, passando a reconhecer o seu caráter de contribuição de intervenção no domínio econômico e a entender que permanece vigente.[767] Voltada às finalidades previstas no art. 170, III e VII, da CF/88, seu caráter interventivo está realmente presente.[768]

Discutiu-se se tal contribuição **poderia mesmo ser exigida de todas as empresas, inclusive as urbanas**, que não têm nenhuma relação direta com as questões relacionadas à função social da propriedade rural. Argumentava-se que, relativamente às empresas urbanas, não haveria a necessária referibilidade entre a finalidade financiada e os contribuintes. Assim, ROQUE CARRAZZA: "... a empresa que desenvolve atividades urbanas não pode ser alvo da contribuição para o INCRA. Reiteramos que as CIDEs somente são exigíveis de pessoa diretamente ligada à atividade que se pretende regular, não bastando, para tanto, um mero envolvimento difuso".[769] Nesse sentido, aliás, decidiu a 2ª Turma do TRF4 em acórdão por nós conduzido: "2. A amplitude do pólo passivo depende da verificação da referibilidade, traço inerente às contribuições. A intervenção para fiscalizar e fazer com que os imóveis rurais cumpram sua função social só diz respeito ao mundo rural. É incabível a cobrança da contribuição de empresa urbana, pois não mantém nenhum nexo com a atividade interventiva do INCRA".[770]

O entendimento que prevaleceu no âmbito do STJ, contudo, foi diverso: "2. A Primeira Seção firmou posicionamento de ser legítimo o recolhimento da Contribuição Social para o Funrural e o Incra pelas empresas vinculadas à previdência urbana. 3. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 977.058-RS, sob o rito dos recursos repetitivos".[771] O STJ, assim, absteve-se de fazer um juízo de referibilidade ao argumento de que, em se

tratando de CIDE, tal não seria um requisito para a sujeição passiva. Mas a posição final será dada pelo STF que, inclusive, já reconheceu a repercussão geral da matéria no RE 578635 RG, cujo mérito, no entanto, está pendente de julgamento.

Também se discutiu a compatibilidade da contribuição ao INCRA com a superveniente **EC 33/01**. É que essa emenda passou a definir as bases econômicas (revelações de riqueza) sobre as quais poderiam incidir as contribuições interventivas: faturamento, receita bruta ou valor da operação (art. 149, § 2º, III, a, da CF). Quanto a tal ponto, a 2ª Turma do TRF4, em acórdão por nós conduzido, entendeu que a contribuição ao INCRA, por incidir sobre a folha de salários, não teria sido recepcionada pela EC 33/01, restando, assim, tacitamente revogada por tal emenda. Externamos essa posição, também, em sede doutrinária, em coautoria com ANDREI PITTEN VELLOSO.[772] Posteriormente, ROQUE CARRAZA igualmente expressou tal entendimento: "As leis que tratam da Contribuição ao Incra foram revogadas pela Emenda Constitucional 33/01, uma vez que o faturamento, a receita bruta e o valor da operação ou, no caso de importação, o valor aduaneiro, não se confundem com a folha de salários (base de cálculo da Contribuição para o INCRA)... a contribuição para o Incra somente seria válida caso se ajustasse, em tudo e por tudo, ao regime jurídico próprio desta figura, inscrito no art. 149, caput e em seus §§ 2º e 3º, da Constituição Federal... tal, porém, não se dá, porque a legislação que instituiu a contribuição para o Incra (cuja base de cálculo é a folha de salários) passou, com a edição da EC 33/01, a padecer de inconstitucionalidade superveniente, tendo sido, assim, revogada por este ato normativo".[773] O STJ manifestou-se no sentido de que a questão é constitucional e que deverá ser resolvida pelo STF em sede de recurso extraordinário, o que ainda não ocorreu.

154. Contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao SEBRAE

A contribuição ao SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) foi instituída pelo art. 1º da Lei 8.154/90 como um **adicional** às contribuições ao SESC e SENAC (do comércio), SESI e SENAI (da indústria). A parcela destinada ao SEBRAE é de 0,3% **sobre a folha de salários**.

Alguns setores específicos que recolhiam contribuições ao SESC, SENAC, SESI e SENAI passaram a recolher a serviços sociais autônomos mais específicos, criados posteriormente: o SECOOP (do cooperativismo), o SEST (do transporte), o SENAT (de aprendizagem do transporte) e o SENAR (de aprendizagem rural). Como as leis criadoras desses novos serviços sociais não fizeram referência ao adicional ao SEBRAE, surgiu a dúvida quanto a ser ou não devido o adicional também no que diz respeito a essas **novas contribuições**. Entenderam, tanto o STJ[774] como o STF,[775] que o que ocorreu foi simplesmente a alteração do destinatário das contribuições em nada modificando a sistemática de recolhimento da contribuição ao SEBRAE que, assim, é devido como adicional tanto às antigas contribuições como a essas novas decorrentes do desdobramento dos serviços sociais.

A natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico restou afirmada pelo

STF quando do julgamento do RE 396.266-3: "A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/03 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do DL 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, CF". Afirmou o ministro relator CARLOS VELLOSO no voto condutor que "se o SEBRAE tem por finalidade 'planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica' (Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/90), a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição. ... não possui o SEBRAE qualquer finalidade de fiscalização ou regulação das atividades das micro e pequenas empresas, mas de incentivo à sua criação e desenvolvimento, em conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição Federal, acreditando em seu potencial de influenciar positivamente as áreas industrial, comercial e tecnológica, estas também de interesse das empresas que contribuem ao SESC/SENAC, SESI/SENAI. Conclui-se, portanto, que a contribuição para o SEBRAE é daquelas de intervenção na atividade econômica". Entende o STF que se trata de tributo constitucional, matéria, aliás, cuja repercussão geral foi reconhecida no AI 762202 RG para fins de aplicação uniforme do que decidido pelo STF.

Como o SEBRAE atua junto às micro e pequenas empresas, discutiu-se se as médias e grandes também poderiam ser obrigadas ao pagamento, já que não estavam no grupo alcançado por sua atividade. Surgiram decisões no sentido de que "A exação, apesar de constitucional, não é exigível das empresas de médio e grande porte, porquanto estas não são beneficiárias das atividades desenvolvidas pelo SEBRAE".[776] Mas o STF firmou orientação em sentido oposto, indicando que, nas contribuições interventivas, é desnecessário que "o contribuinte seja virtualmente beneficiado".[777] Destacou que a contribuição ao SEBRAE **pode ser cobrada também das médias e grandes empresas** porquanto a atividade de tal ente social autônomo, embora direcionada às microempresas e às empresas de pequeno porte, afeta todo o comércio e a toda a indústria, guardando, portanto, relação também com as médias e grandes.

Note-se que, assim como a contribuição ao INCRA, a contribuição ao SEBRAE é contribuição interventiva que tem por base de cálculo a folha de salários. Desse modo, é pertinente a discussão sobre a sua compatibilidade com a **EC 33/01** que delimitou as bases econômicas sobre as quais poderiam incidir as contribuições interventivas: faturamento, receita bruta ou valor da operação (art. 149, § 2º, III, a, da CF). Entendemos que a contribuição ao SEBRAE foi tacitamente revogada, tendo em conta sua não recepção pela EC 33/01.[778] As reformas constitucionais, aliás, tem sido no sentido de desonerar a folha de salários, do que é exemplo também a EC 42/03, a qual, incluindo o § 13 ao art. 195 da CF, previu inclusive a possibilidade de substituição da própria contribuição previdenciária sobre a folha pela incidente sobre a receita ou o faturamento. Essa questão da recepção ou não pela EC 33/01 já teve a sua repercussão geral reconhecida pelo STF no RE 603624 RG, cujo mérito está para ser decidido.

155. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a comercialização de combustíveis

O art. 177, § 4º, da Constituição, acrescentado pela EC 33/01, estabelece suporte constitucional específico para a instituição de "contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível". A intervenção dar-se-á mediante destinação dos recursos "ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo", "ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás" e "ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes", conforme prevê o inciso II do § 4º.

Estabelece o inciso I do § 4º que tal contribuição pode ter alíquota diferenciada por produto ou uso e que a alíquota pode ser "reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo", atenuando, assim, a legalidade. Também dispensa a observância da anterioridade de exercício. Ocorre que tanto a **legalidade** quanto a **anterioridade** constituem garantias fundamentais do cidadão contribuinte com nível de cláusula pétrea. Desse modo, nem mesmo por emenda constitucional a sua observância poderia ser dispensada. Por isso, entendemos que a EC 33/01, no ponto, é inconstitucional, tal como já decidiu o STF na ADI 939 relativamente à EC 03/03, que, ao autorizar a instituição do IPMF, estabelecera invalidamente exceção à anterioridade de exercício. Já a EC 42/01, que criou a garantia da anterioridade nonagesimal do art. 150, III, c, da CF, não colocou tal contribuição dentre as suas exceções e é plenamente aplicável.

A CIDE-Combustível foi instituída pela Lei 10.336/01. Dispõe seu art. 1º que incide "sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível" e que terá a destinação idêntica à elencada no dispositivo constitucional (art. 177, § 4º, II). **Fatos geradores** da contribuição são **as operações de importação e de comercialização** no mercado interno de gasolinas e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (fuel-oil), gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta e álcool etílico combustível realizadas por seus produtores, formuladores ou importadores, que são os contribuintes, tudo nos termos dos arts. 2º e 3º da referida lei. O art. 3º, § 2º, prevê que a contribuição "não incidirá sobre as receitas de exportação, para o exterior, dos produtos relacionados no caput deste artigo", o que está em consonância com o art. 149, § 2º, I, da CF, tendo em conta a imunidade criada pela EC 33/01.

As **alíquotas** são específicas: R$ 860,00 por m³ de gasolina, R$ 390,00 por m³ de diesel, R$ 92,10 por m³ de querosene de aviação e de outros querosenes, R$ 40,90 por t de óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R$ 40,90 por t de óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R$ 250,00 por t gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta e R$ 37,20 por m³ de álcool etílico. É autorizada compensação do que tenha sido pago na importação ou na aquisição de outro contribuinte com o devido na comercialização no mercado interno (art. 7º).

No caso de comercialização, no mercado interno, a CIDE devida **será apurada mensalmente e será paga** até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador e, na hipótese de importação, o pagamento da CIDE deve ser efetuado na data do registro da Declaração de Importação, nos exatos termos do art. 6º da Lei 10.336/01.

O art. 10 estabelece **isenção** da CIDE para produtos "vendidos a empresa comercial exportadora, conforme definida pela ANP, com o fim específico de exportação para o exterior".

A **administração** e a **fiscalização** da CIDE compete à Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 13.

Notas

766 CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e reforma Agrária – INCRA. MP: 2006, p. 366.
767 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 977.058, 2008.
768 CF: "TÍTULO VII Da Ordem Econômica e Financeira CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ... III – função social da propriedade; ... VII – redução das desigualdades regionais e sociais;".
769 CARRAZZA, Roque Antonio. Contribuição de intervenção no domínio econômico... RDDT 170/93, nov/09.
770 TRF4, Segunda Turma, Rel. p/Acórdão Juiz Fed. LEANDRO PAULSEN, AC 2005.71.08.005412, 2007.
771 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, AgRgAg 1.313.116, 2010.
772 PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Controle das CIDEs e das Contribuições Sociais pela Base Econômica – Art. 149, § 2º, da CF com a redação da EC 33/01. Publicado na RDDT em 2008.
773 CARRAZZA, Roque Antonio. Contribuição de intervenção no domínio econômico... RDDT 170/93, nov/09.
774 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp 824.268, 2006.
775 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, AI 596552 AgR, 2007.
776 TRF4, Primeira Turma, Rel. p/Acórdão Dese. Fed. LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON, AC 2000.72.05.003646, 2001.
777 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, AI 604712 AgR, 2009. Assim, também: STF, Primeira Turma, Rel. Ministro CARLOS BRITTO, RE 401823 AgR, 2004.
778 PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Controle das CIDEs e das Contribuições Sociais pela Base Econômica – Art. 149, § 2º, da CF com a redação da EC 33/01. Publicado na RDDT em 2008.

Capítulo XXVII – Contribuições do Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas

156. Contribuição aos Conselhos de Fiscalização Profissional

Os Conselhos de Fiscalização Profissional são autarquias que fiscalizam o exercício das profissões regulamentadas. Sua conversão em pessoas jurídicas de direito privado foi declarada inconstitucional pelo STF, considerando-se que o exercício do poder de política é inerente ao Estado, só podendo ser desempenhado por pessoa jurídica de direito público.[779]

As **contribuições devidas pelos profissionais aos respectivos conselhos** têm natureza tributária, constituindo contribuições do interesse das categorias profissionais, com amparo no art. 149 da CF, devendo observância às limitações ao poder de tributar, como a legalidade, a irretroatividade e as anterioridades.[780] Conforme decisões reiteradas de nossos tribunais, "Os Conselhos Profissionais não têm poder para fixar suas anuidades, devendo esta fixação obedecer os critérios estabelecidos em lei".[781]

Os profissionais **não podem ser obrigados a se inscreverem em mais de um Conselho**. Assim é que: "O engenheiro químico que não exerce a atividade básica relacionada à engenharia não está obrigado a se inscrever junto ao Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia quando suas atividades se enquadrarem exclusivamente na área química, desde que já possua registro no Conselho Regional de Química".[782]

É exigida inscrição nos Conselhos tanto dos profissionais pessoas físicas, como das empresas pessoas jurídicas. Mas a inscrição das pessoas jurídicas só pode ser exigida pelo Conselho a que diga respeito à **atividade básica da empresa** ou em relação à qual preste serviços a terceiros, nos termos do art. 1º da Lei 6.839/80. Efetivamente, a inscrição da pessoa jurídica só é devida quando ela é constituída com a finalidade de explorar a profissão.[783] Contudo, a ausência de obrigação das empresas de se inscreverem nos Conselhos, senão em função da sua atividade básica, não as desobriga de contratarem profissionais inscritos para o exercício das funções privativas de cada profissão.

A **Lei 12.514/11** institui a **anuidade** devida aos conselhos de fiscalização profissional. É aplicável sempre que inexista lei específica ou que a lei específica estabeleça a cobrança em moeda ou unidade de medida não mais existente ou, em vez de estabelecer os valores, delegue a fixação para o próprio conselho, nos termos do art. 3º.

Com o advento da Lei 12.514/11, restou tacitamente revogada a Lei 6.994/82, que fixava apenas valores limites para as anuidades em MVR (Medida Valor de Referência).[784] Também foi tacitamente revogada a Lei 11.000/04, que autorizava os Conselhos a fixarem as contribuições, incorrendo em flagrante inconstitucionalidade por violação à legalidade absoluta assegurada pelo art. 150, I, da CF, que impede a delegação de

competência normativa ao Executivo.[785] [786] [787]

Entendemos que também restou revogado o art. 46 da Lei 8.906/94,[788] que prevê a fixação da contribuição devida à OAB por ela própria. Mas o STJ tem atribuído tratamento especial à OAB. A Primeira Seção firmou posição no sentido de que a OAB é uma autarquia sui generis e que as anuidades a ela devidas não têm natureza tributária.[789] Desse modo, mesmo sendo inaplicável a Lei 6.994/82 à OAB, a anuidade poderia ser cobrada com suporte simplesmente em Resolução do Conselho Federal da OAB ou em outro ato normativo interno. Tal posição do STJ resta nitidamente equivocada, pois não considera os requisitos para a caracterização de determinada exigência pecuniária como tributo nem dá a devida aplicação às limitações constitucionais ao poder de tributar. Se a OAB é uma autarquia de tal ou qual tipo, ainda que sui generis, pouco importa. A própria União, que é ente político, não pode instituir tributo sem observar a legalidade estrita, não pode fazer pouco caso da irretroatividade, da anterioridade etc. A OAB, por certo, que não é ente político, que não tem competência tributária, não pode instituir contribuição, tampouco definir seu valor. Pode figurar como sujeito ativo, credora da contribuição, mas nos exatos termos de lei que, completa e com a densidade normativa necessária, institua o tributo quanto aos seus diversos aspectos, sem oportunidade para delegações normativas. Tivemos a oportunidade de conduzir julgado no sentido de que não há como excepcionar o regime jurídico tributário: "as anuidades dos Conselhos de Fiscalização Profissional, enquanto tributos, enquadram-se na espécie contribuições do interesse das categorias profissionais, com suporte no art. 149 do CTN. Considerando que todos os tributos sujeitam-se à garantia da legalidade, estampada no art. 150, I, da CF, a cobrança das anuidades sem que tenham sido instituídas por lei viola o texto constitucional. Resolução da OAB não é instrumento apto a criar tal tipo de obrigação. Suscitado incidente de argüir de inconstitucionalidade do art. 46 da Lei 8.906/94 (Estatuto da OAB)".[790]

A Lei 10.795/03, que institui as anuidades do CRECI, resta preservada, pois é lei especial.

Conforme a Lei 12.514/11, **fato gerador das anuidades é "a existência de inscrição no conselho**, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício", nos termos do seu art. 5º. Com a inscrição nos Conselhos, surge para os profissionais ou empresas a obrigação de pagar a respectiva anuidade, renovando-se anualmente tal obrigação enquanto permanecerem inscritos. Deixando de exercer determinada atividade profissional ou econômica, têm de requerer o cancelamento da inscrição, sob pena de terem de continuar pagando as anuidades.

Antes do advento da Lei 12.514/11 era diferente. Entendia-se que, embora a inscrição dos profissionais e empresas estabelecesse uma presunção de que estivessem desenvolvendo a atividade profissional ou econômica regulamentada e fiscalizada pelo respectivo Conselho, não era a inscrição, em si, mas o exercício da atividade o fato gerador das anuidades.[791] A inscrição gerava presunção em favor do Conselho, mas, demonstrado o não exercício da atividade profissional ou econômica, era indevida a anuidade. Desse modo, ainda que inscrito, poderia demonstrar que não exercia aquela atividade ou que exercia atividade incompatível, que nenhuma receita obtivera com

aquela atividade ou que se aposentara e não mais a exercera.

Com a Lei 12.514/11, muito mais cuidado com a inscrição precisam ter. Importante é a regra do seu art. 9º, no sentido de que a "existência de valores em atraso não obsta o cancelamento ou a suspensão do registro a pedido".

O **montante devido** é de até R$ 500,00 para profissionais de nível superior, e de até R$ 250,00 para profissionais de nível técnico. Relativamente às empresas, a anuidade varia de R$ 500,00 a R$ 4.000,00 em função do capital social, tudo conforme dispõe o art. 6º. Está previsto reajuste pelo INPC, cabendo aos Conselhos proceder à atualização anual e divulgar o valor exato da anuidade devida.

157. Contribuição sindical

Os sindicatos contam com diversas fontes de receita, dentre as quais a chamada contribuição confederativa, fixada pela assembleia geral e que só obriga os filiados ao sindicato nos termos da **Súmula 666** do STF.[792] Também há a contribuição assistencial estabelecida por convenção coletiva e que igualmente só é exigível dos sindicalizados nos termos do **Precedente Normativo 119** do TST.[793] Por fim, ainda existe a contribuição sindical, essa sim de natureza tributária, instituída por lei com amparo no art. 149 da CF e exigível de todos os trabalhadores da categoria profissional.

A **contribuição sindical** é estabelecida pelos **artigos 579 e 580 da CLT**. A CLT prevê que é devida por todos os trabalhadores empregados, ao respectivo sindicato, na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, bem como pelos profissionais liberais em valor fixo correspondente a 30% do maior valor de referência vigente. Mas há uma exceção: o STF entende que os advogados, mesmo empregados, não estão sujeitos à contribuição sindical em razão da sua necessária vinculação e contribuição à OAB e considerando que as funções que deveriam, em tese, ser desempenhadas pelos sindicatos foram atribuídas à OAB.[794]

Os empregadores também estão sujeitos à contribuição sindical da sua categoria econômica. A importância é calculada mediante aplicação de tabela de alíquotas que variam de 0,02% a 0,8%, mediante progressividade gradual, sobre o capital social da empresa.

Nos termos dos arts. 582 e 583 da CLT, a contribuição sindical dos empregados é descontada na folha do mês de março, sendo recolhida em abril. Os profissionais liberais realizam o recolhimento em fevereiro.

O STJ já decidiu que: "A contribuição sindical compulsória, também denominada de 'imposto sindical' (art. 578 e seguintes da CLT), não se confunde com a contribuição sindical associativa (contribuição assistencial) e pode ser arrecadada entre os funcionários públicos, conforme já declarou o STF, observadas a unicidade sindical (art. 8º, II, da CF/88) e a desnecessidade de filiação. Assim, seu desconto pode ser pleiteado por qualquer das entidades constantes do rol de beneficiários da arrecadação contido no art. 589 da CLT".[795] Mas há precedentes no sentido de que não seria devida pelos servidores públicos.[796]

Note-se que a União é que tem competência para instituir contribuição do interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que as contribuições sindicais sempre terão como fonte lei federal, no caso presente, artigos da própria CLT.

Ademais, tratando-se de tributo, não há como a lei atribuir aos sindicatos a condição de sujeitos ativos, credores da contribuição, titulares das prerrogativas, de fiscalização e de constituição do crédito. Nos termos do art. 119 do CTN, só pessoas jurídicas de direito público é que podem figurar como sujeitos ativos. No caso, caberá à União, através do Ministério do Trabalho, figurar como credora, lançar e inscrever em dívida as contribuições impagas. Os sindicatos, que são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos e exercem atividades do interesse público, figuram como destinatários do produto da arrecadação.

Os artigos 601 a 610 da CLT, com a redação da Lei 11.648/08, é que disciplinam as questões de procedimento e de processo relacionadas à constituição dos créditos, inscrição em dívida e cobrança.

São publicados editais durante três dias, nos jornais de maior circulação, até 10 dias da data para pagamento da contribuição sindical, nos termos do art. 605 da CLT.

Ocorrendo inadimplência, cabe às autoridades regionais do Ministério do Trabalho apurar, lançar e expedir certidão quanto ao crédito correspondente, que servirá de título executivo para viabilizar a execução a ser realizada pelas entidades sindicais, nos termos do art. 606 da CLT. Tal artigo dispõe, ainda, que da certidão constará "a individualização de contribuinte, a indicação do débito e a designação da entidade a favor da qual será recolhida a importância de imposto, de acordo com o respectivo enquadramento sindical". A cobrança da dívida faz-se com todos os privilégios próprios da Fazenda Pública, conforme o § 2º do mesmo artigo.

Relativamente à contribuição devida à confederação de categoria econômica, foi editada a **Súmula 396** do STJ: "A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural." (out/09).

Notas

779 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SYDNEY SANCHES, ADI 1.717, 2002.
780 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 928.272, 2009.
781 TRF4, Primeira Turma, Rel. Desa. Fed. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, AC 2000.70.00.015264, 2002.
782 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, REsp 949388, 2007.
783 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp. 172.898, 1998; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, RE 163.014, 1999.
784 A Lei 6.994/82 estabelecia valores que, mesmo atualizados, mostravam-se bastante defasados. Por isso, os Conselhos acabaram incorrendo em ilegalidade e fixando as anuidades em valores superiores, sem fundamento legal. Os tribunais cassavam tais atos normativos e aplicavam sistematicamente o limite para o valor das anuidades de 2 (duas) MVR (Maior Valor de Referência), nos termos da Lei 6.994/82. Como o MVR era uma medida de valor, pressupondo indexação, sua extinção pela Lei 8.177/91 não impedia que seu, convertido em moeda corrente, fosse atualizado. Para tanto, convertia-se seu valor em moeda corrente por ocasião da sua extinção, forte no art. 21 da Lei 8.178/91 e, em seguida, passava-se a atualizá-lo pela UFIR. Com a extinção da UFIR, utilizava-se outro indexador, como o INPC.
785 TRF4, Corte Especial, INAMS 2006.72.00.001284-9.
786 CTN: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução; [...]; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo [...]".
787 Sobre a inconstitucionalidade da Lei 11.000/04 e sobre o cálculo das contribuições com suporte na MVR, vide nossos

livros: Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência ; e Contribuições, Teoria Geral e Contribuições em Espécie, publicados pela Livraria do Advogado Editora.

788 Lei 8.906/94: "Art. 46. Compete à OAB fixar e cobrar, de seus inscritos, contribuições, preços de serviços e multas. Parágrafo único. Constitui título executivo extrajudicial a certidão passada pela diretoria do Conselho competente, relativa a crédito previsto neste artigo".

789 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS, REsp 755.595, 2008; STJ, Primeira Seção, Rel. Ministra ELIANA CALMON, EREsp 463258, 2003; STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, EREsp 503.252, 2004.

790 TRF4, Segunda Turma, Rel. Juiz Fed. LEANDRO PAULSEN, AMS 2006.72.00.000596, 2007.

791 TRF4, Primeira Turma, Rel. Des. Fed. WELLINGTON M. DE ALMEIDA, AC 2003.70.00.009546-4, 2004; STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp 1101398/RS, 2009; TRF4, Primeira Turma, Rel. Desa. Fed. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, AC 2001.72.04.002064, 2004; GAMBA, Luísa Hickel. Natureza Jurídica das Receitas dos Conselhos de Fiscalização Profissional. In: FREITAS, Vladimir Passos de. Conselhos de Fiscalização Profissional, 2000, p. 126.

792 **Súmula 666** do STF: "A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo".

793 **Precedente Normativo 119** do TST: "A Constituição da República, em seus arts. 5º, XX, e 8º, V, assegura o direito de livre associação e sindicalização. É ofensiva a essa modalidade de liberdade cláusula constante de acordo, convenção coletiva ou sentença normativa estabelecendo contribuição em favor de entidade sindical a título de taxa para custeio do sistema confederativo, assistencial, revigoramento ou fortalecimento sindical e outras da mesma espécie, obrigando trabalhadores não sindicalizados. Sendo nulas as estipulações que inobservem tal restrição, tornam-se passíveis de devolução os valores irregularmente descontados.". Mas o STF decidiu: "CONTRIBUIÇÃO – CONVENÇÃO COLETIVA. A contribuição prevista em convenção coletiva, fruto do disposto no artigo 513, alínea e, da Constituição Federal, é devida por todos os integrantes da categoria profissional, não se confundindo com aquela versada na primeira parte do inciso IV do artigo 8º da Carta da República." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 189.960, 2000).

794 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro EROS GRAU, ADI 2522, 2006.

795 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, RMS 30930/PR, 2010.

796 "[...] não vejo como possa prosperar a ação contra municipários estatutariamente vinculados, ao passo que a pleiteada contribuição sindical é ônus exclusivo de celetistas, portanto vinculados à CLT, tanto que prevista nesta, o que, decididamente, não é a hipótese dos autos." (excerto de voto do Des. Roque Joaquim Volkweiss por ocasião do julgamento do REO 599 211 588 pela 1ª Câm. Cív. do TJRS em abr/00).

Capítulo XXVIII – Contribuição de Custeio da Iluminação Pública

158. Contribuição de iluminação pública municipal (CIP)

O art. 149-A da Constituição autoriza os Municípios a instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, mediante lei municipal que observe a legalidade estrita, a irretroatividade e as anterioridades de exercício e nonagesimal,[797] o que, conforme já decidiu o STF, por certo não dispensa a **observância das** demais **garantias**, como a isonomia, tampouco o respeito ao princípio da capacidade contributiva.[798]

Entende o STF que a **cobrança apenas dos consumidores de energia elétrica** não viola a isonomia. Também entende que a progressividade da alíquota não afronta a capacidade contributiva.[799]

O próprio art. 149-A da CF, em seu parágrafo único, autoriza a **cobrança da contribuição na fatura de consumo de energia elétrica**. O fato de ter base de cálculo idêntica à do ICMS sobre energia elétrica não viola o § 3º do art. 155 da CF que só veda a incidência de outro "imposto" sobre a mesma base e não de uma contribuição. O Ministério Público Federal ingressou com Ação Civil Pública para obrigar concessionária a fazer com que, das faturas de energia elétrica, constasse **código de barras específico para o preço da energia e para a contribuição de iluminação pública**, de modo que não fosse condicionado o pagamento da conta ao da contribuição e vice-versa (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, REsp 1.010130, 2010), pretensão essa que encontra suporte no art. 164 do CTN.

N o **Município de São Paulo**, tal contribuição foi instituída pela **Lei Municipal 13.479/02**, que restou regulamentada pelo Decreto 43.143/03.

O parágrafo único do seu art. 1º fez constar que o **serviço de iluminação pública** a que se destina a contribuição "compreende a iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos, e a instalação, manutenção, melhoramento e expansão da rede de iluminação pública, além de outras atividades a estas correlatas". Foi criado um fundo especial vinculado exclusivamente ao custeio do serviço de iluminação pública, destinatário da arrecadação da contribuição (art. 8º). O Executivo encaminha ao executivo, anualmente, o programas de gastos e investimentos e balancete do fundo (art. 8º).

Contribuinte "é todo aquele que possua ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia" (art. 3º).

A contribuição tem **valores fixos** e distintos para os consumidores residenciais, de um lado, e para os consumidores não residenciais, de outro. Os valores, originariamente, eram de R$ 3,50 e de R$ 11,00, respectivamente, sendo anualmente reajustado por índice idêntico ao do reajuste da tarifa de energia elétrica, tudo nos termos do art. 4º e seu parágrafo único. Há isenção para os contribuintes "vinculados às unidades

consumidoras classificadas como 'tarifa social de baixa renda' pelo critério da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL".

A Lei 14.125/05 concedeu **isenção** aos contribuintes "residentes ou instalados em vias ou logradouros que não possuam iluminação pública" (art. 3º).

O art. 2º deixa claro que cabe "à Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura do Município de São Paulo proceder ao lançamento e à fiscalização do pagamento da Contribuição".

Mas a concessionária de energia elétrica é **responsável pela cobrança e recolhimento** da Contribuição, devendo transferir o montante arrecadado para a conta do Tesouro Municipal, mediante convênio, nos termos do art. 6º da Lei 13.479/02, devendo manter cadastro atualizado dos contribuintes que deixarem de efetuar o recolhimento da Contribuição. Ademais, a Lei 14.125/05 estabeleceu que a concessionária do serviço de distribuição de energia é obrigada à inclusão da contribuição na fatura de consumo de energia, cobrança e repasse do valor arrecadado para conta do Tesouro Municipal (art. 4º), sujeitando-se a multa moratória de 0,33% ao dia até o limite de 20% caso ocorra atraso no repasse, sem prejuízo da atualização monetária do débito. Estabeleceu, ainda, multa de 50% do valor da contribuição não repassada ou repassada a menor para as hipóteses de falta ou atraso no repasse.

Notas

797 A contribuição de iluminação pública, diferentemente, submete-se à anterioridade de exercício, prevista no art. 150, III, b, da CF, e, se instituída ou majorada após a EC 42/03, também à anterioridade mínima do art. 150, III, c, da CF.

798 "Não obstante o art. 149-A da Carta Magna faça menção apenas aos incs. I e III do art. 150, penso que o legislador infraconstitucional, ao instituir a contribuição sob exame, considerada a natureza tributária da exação, está jungido aos princípios gerais que regem o gênero, notadamente ao da isonomia (art. 150, II) e ao da capacidade contributiva (art. 145, § 1º)." (Excerto do voto condutor do Ministro RICARDO LEWAN- DOWSKI, quando do julgamento, pelo STF, do RE 573675, mar/09).

799 "CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/02, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I – Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V – Recurso extraordinário conhecido e improvido." (STF, Pleno, Rel. Ministro RICARDO LEWAN- DOWSKI, RE 573675, mar/09) Veja-se excerto do voto condutor: "... respeitados os demais princípios tributários e os critérios de razoabilidade e proporcionalidade, nada há de inconstitucional em identificarem-se os sujeitos passivos da obrigação em função de seu consumo de energia elétrica. Esta foi, aliás, a intenção do constituinte derivado ao criar o novo tributo, conforme se pode verificar a partir da leitura do seguinte trecho do relatório apresentado pelo Deputado Custódio Mattos à PEC 559/2002: 'A proposta, para viabilizar e facilitar a efetiva implementação da contribuição, deixa explícita a faculdade legal de cobrança na própria fatura de consumo de energia elétrica dos contribuinte, que, fica implícito, seriam as pessoas físicas e jurídicas consumidoras de energia elétrica.' Com efeito, sendo a iluminação pública um serviço uti universi, ou seja, de caráter geral e indivisível, prestado a todos os cidadãos,

indistintamente, não se afigura possível, sob o aspecto material, inclui todos os seus beneficiários no pólo passivo da obrigação tributária.... De qualquer modo, cumpre notar que os principais beneficiários do serviço serão sempre aqueles que residem ou exercem as suas atividades no âmbito do município ou do Distrito Federal, isto é, pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, identificáveis por meio das respectivas faturas de energia elétrica. [...] ... O Município..., ao empregar o consumo mensal de energia elétrica de cada imóvel, como parâmetro para ratear entre os contribuintes o gasto com a prestação do serviço de iluminação pública, buscou realizar, na prática, a almejada justiça fiscal, que consiste, precisamente, na materialização, no plano da realidade fática, dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, porquanto é lícito supor que quem tem um consumo maior tem condições de pagar mais. Por fim, cumpre repelir o último argumento do recorrente, segundo o qual a base de cálculo da COSIP se confunde com a do ICMS. Tal hipótese, permissa venia, não ocorre no caso, porque a contribuição em tela não incide propriamente sobre o consumo de energia elétrica, mas corresponde ao rateio do custo do serviço municipal de iluminação pública entre contribuintes selecionados segundos critérios objetivos, pelo legislador local, com amparo na faculdade que lhe conferiu a EC 39/02”.

Capítulo XXIX – Taxas de Serviço e de Polícia

As taxas, enquanto espécies tributárias, foram tratadas no Capítulo II deste livro, em que discorremos sobre suas características e sobre seu regime jurídico, distinguindo-as dos demais tributos.

Neste capítulo, abordamos uma taxa instituída em razão da prestação de serviço público e outra em razão do exercício do poder de polícia.

159. Taxa de coleta de lixo domiciliar

O art. 145, II, da Constituição outorga aos diversos entes políticos competência para a instituição de taxas em razão da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Com suporte em tal dispositivo é que são aprovadas e publicadas leis instituidoras de taxas federais, estaduais e municipais, conforme a competência administrativa de cada ente federado.

O recolhimento de lixo é um serviço público prestado pelos Municípios que se reveste da especificidade e divisibilidade autorizadora da instituição de taxa. Isso porque se passa em cada rua para recolher o lixo de cada imóvel. O STF editou a **Súmula Vinculante 19**: "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o art. 145, II, da CF".

No **Município do Rio de Janeiro**, a **Lei 2.687/98** institui a Taxa de Coleta Domiciliar do Lixo. Seu artigo 1º estabelece que a essa taxa "tem como **fato gerador** a utilização efetiva ou potencial do serviço público, prestado ou posto à disposição, de coleta domiciliar de lixo ordinário, a qual reúne o conjunto das atividades de recolhimento do lixo relativo ao imóvel, do transporte do lixo e de sua descarga".

Contribuinte "é o proprietário ou o titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, de unidade imobiliária edificada que seja alcançada pelo serviço". Os "moradores em favelas" são **isentos**. Também são isentos os templos religiosos. (art. 5º)

A taxa **é devida anualmente**, sendo calculada com base em critérios que refletem o custo do serviço conforme o bairro em que se localiza o imóvel e sua destinação (art. 3º). Há redução em 50% da taxa devida pelas unidades autônomas populares.

No **Município de Porto Alegre**, a LC 113/84 institui a Taxa de Coleta de Lixo (TCL). Em seu art. 2º, estabelece, como **fato gerador**, "a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços de coleta, remoção, transporte e destinação final de lixo, domiciliar ou não, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição".

Conforme seu art. 3º, **contribuinte** é "o proprietário, o titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, de imóvel beneficiado pelo respectivo serviço". Consideram-se beneficiados "quaisquer imóveis edificados ou não, inscritos no Cadastro Imobiliário do Município de modo individualizado, tais como, terrenos ou lotes de terrenos, prédios ou edificações de qualquer tipo, que constituam unidade autônoma residencial, comercial,

industrial, de prestação de serviço ou de qualquer natureza e destinação".

O § 2º do art. 3º **isenta** os imóveis situados nas Vilas Populares quando seus ocupantes comprovem a sua condição de baixa renda. O valor da taxa varia "em função da destinação de uso, localização e da área do imóvel beneficiado", nos termos do art. 4º. O art. 5º prevê o **lançamento conjunto com o IPTU, anualmente**.

160. Taxa de fiscalização, localização e funcionamento

Os entes políticos também podem instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia (art. 145, II, parte inicial, da CF), ou seja, daquelas atividades administrativas de fiscalização relativas ao cumprimento de normas que dizem respeito à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (art. 78 do CTN).

As taxas municipais que se costumam designar por taxas de localização variam muito conforme a legislação de cada Município. Não se pode generalizar o tratamento da matéria. É preciso analisar cada lei específica, atentando para o fato gerador por ela estabelecido.

O STF tem reconhecido a constitucionalidade de tais taxas,[800] mas é preciso verificar, também, por ocasião da sua aplicação, se efetivamente é realizada a atividade de fiscalização que constitui o seu fato gerador. Sem fiscalização, não é possível a cobrança da taxa.[801] Veja-se o bem lavrado precedente da relatoria do Min. GILMAR MENDES em sede de repercussão geral:

> "1. Repercussão geral reconhecida. 2. Alegação de inconstitucionalidade da taxa de renovação de localização e de funcionamento do Município de Porto Velho. 3. Suposta violação ao artigo 145, inciso II, da Constituição, ao fundamento de não existir comprovação do efetivo exercício do poder de polícia. 4. O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. 5. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. 6. À luz da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente. Precedentes. 7. O Tribunal de Justiça de Rondônia assentou que o Município de Porto Velho, que criou a taxa objeto do litígio, é dotado de aparato fiscal necessário ao exercício do poder de polícia. 8. Configurada a existência de instrumentos necessários e do efetivo exercício do poder de polícia. 9. É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício, tal como

verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO".[802]

A **Lei 5.641/89**, do **Município de Belo Horizonte**, que dispõe sobre os tributos cobrados por aquele ente federado, institui a Taxa de Fiscalização, de Localização e Funcionamento em seus arts. 18 a 21 e Tabela I anexa à lei.

Seu art. 18 dispõe no sentido de que essa taxa, "fundada no poder de polícia do Município, concernente ao ordenamento das atividades urbanas e à proteção do meio ambiente, tem como **fato gerador** a fiscalização por ele exercida sobre a localização de estabelecimentos comerciais, industriais e de prestação de serviços, bem como sobre o seu funcionamento em observância à legislação do uso e ocupação do solo urbano e às posturas municipais relativas à segurança, à ordem e à tranqüilidade públicas e ao meio ambiente".

Contribuinte é "a pessoa física ou jurídica titular dos estabelecimentos".

É devida por estabelecimento, **anualmente**, sempre no seu valor integral, "vedado o seu fracionamento em função da data de abertura do estabelecimento, transferência de local ou qualquer alteração contratual ou estatutária". O **valor da taxa** é estabelecido em tabela, conforme a metragem quadrada do estabelecimento. Questionado tal critério em recurso extraordinário, entendeu o STF que "o fato de, na fixação da taxa de fiscalização e funcionamento, levar-se em conta elemento próprio ao cálculo de imposto – a metragem do imóvel –, não a revela conflitante com a Constituição Federal".[803]

Notas

800 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, RE 276.564, 2000; foi cancelada a **Súmula 157** do STJ que dizia ser ilegítima a cobrança de taxa na renovação de licança para localização de estabelecimento comercial ou industrial.
801 TRF4, AMS 2000.04.01.071251-3/SC.
802 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro GILMAR MENDES, RE 588.322, 2010.
803 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, RE 213.552, 2000.

Capítulo XXX – Regime do Simples Nacional

161. Regime simplificado e unificado de recolhimento de tributos para microempresas e empresas de pequeno porte – Simples Nacional

A LC 123/06 estabelece o regime de tributação denominado SIMPLES NACIONAL, através do qual as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) podem substituir a apuração e o recolhimento de cada tributo por elas devido pela **apuração e recolhimento de valor único** com base na receita bruta.[804] Tal sistema implica recolhimento, mediante documento único, não apenas de impostos e contribuições federais – IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, contribuição previdenciária da empresa –, mas também do ICMS e do ISS. Os demais tributos e algumas hipóteses de substituição tributária não são abrangidos: IOF, II, IE, ITR, imposto de renda de aplicações financeiras, imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, contribuição previdenciária do trabalhador e ICMS nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, dentre outros. O rol de tributos incluídos e dos excluídos consta do art. 13 da LC 123/06.

Cuida-se de **regime opcional** para o contribuinte, mas que vincula, obrigatoriamente, os Estados e os Municípios. O recolhimento é feito por documento único instituído pelo Comitê Gestor, sendo os valores repassados, por este, a cada um dos entes políticos conforme a parcela que lhes cabe, nos termos dos arts. 21, I, e 22 da LC 123/06.

O enquadramento das pessoas jurídicas como **microempresas** e **como empresas de pequeno porte** depende da sua receita bruta anual. A LC 123/06, com a redação da LC 139/11, considera ME a pessoa jurídica que aufira no ano-calendário receita bruta de até R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e EPP a pessoa jurídica que aufira, no ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 até R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Cabe notar que refira tais valores como receita bruta, conceitua esta como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações de conta alheia, restringindo-a, pois, à noção de faturamento.

Cabe destacar que nem todas as empresas com receita bruta inferior ao limite estão autorizadas a optar pelo regime unificado. O art. 17 da LC 123/06 traz um rol de **vedações ao ingresso** no SIMPLES NACIONAL, dentre as quais encontram-se as empresas que tenham sócio domiciliado no exterior, que prestem serviços de comunicação, de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que realizem cessão ou locação de mão de obra etc.

A opção pelo Simples Nacional implica aceitação de sistema de comunicação eletrônica para fins de recebimento de intimações e notificações, inclusive quanto a indeferimento de opção, exclusão do regime e ações fiscais, nos termos do art. 16, § 1º-A, da LC 123/06, acrescido pela LC 139/11.

Entendemos que o Simples Nacional não constitui propriamente um benefício fiscal que possa ser concedido ou suprimido conforme a conveniência dos entes políticos. É, isto sim, uma **sistemática de tributação simplificada, mais adequada à estrutura das microempresas e das empresas de pequeno porte**. Tem caráter permanente e unificado, por isso sua disciplina por lei complementar. Tais empresas, portanto, têm **direito a recolher seus tributos pelo Simples Nacional**, forte no art. 146, parágrafo único, da Constituição. Pensávamos, por isso, ser inconstitucional o art. 17, V, da LC 123, que condiciona o ingresso e a manutenção no sistema à inexistência de **débitos tributários** das empresas. Mas o STF, julgou, pela sistemática da repercussão geral, o RE 627.543 (Tema 363), relator o Min. Dias Toffoli, entendendo pela constitucionalidade do art. 17, V, da LC 123/2006: "... a exigência de regularidade fiscal para o ingresso ou a manutenção do contribuinte no Simples Nacional - prevista no art. 17, inc. V da LC nº 123/06 - não afronta os princípios da isonomia, porquanto constitui condição imposta a todos os contribuintes, conferindo tratamento diverso e razoável àqueles que se encontram em situações desiguais relativamente às suas obrigações perante as fazendas públicas dos referidos entes políticos, não havendo, outrossim, que se falar em ofensa aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, uma vez que a exigência de requisitos mínimos para fins de participação no Simples Nacional não se confunde com limitação à atividade comercial do contribuinte". Mas o STJ também já havia decidido que "se o contribuinte não preenche os requisitos previstos na norma, mostra-se legítimo o ato do Fisco que impede a fruição do benefício referente ao regime especial de tributação", inclusive quando o requisito diz respeito "à quitação fiscal".[805]

As **alíquotas** do SIMPLES NACIONAL são estabelecidas mediante a combinação de dois critérios estampados nas tabelas anexas à LC 123/06, com a redação da LC 139/11: o tipo de atividade (comércio, indústria, serviços e locação de bens móveis, serviços) e a receita bruta. Variam de 4% (menor alíquota do comércio) a 17,42% (maior alíquota de serviços e locação de bens móveis).

Os débitos do Simples Nacional podem ser parcelados em até sessenta parcelas, atualizadas pela SELIC, forte na autorização prevista na LC 139/11 e regulamentada pela Resolução 92/11 do Comitê Gestor do Simples Nacional. Antes, não existia tal possibilidade, pois as leis federais, estaduais ou municipais não podiam ser aplicadas por analogia, tendo em conta que o sistema unificado de pagamento de tributos envolve as três esferas e está sob reserva de lei complementar.[806]

As empresas podem optar pela sua **exclusão** do SIMPLES NACIONAL ou dele serem excluídas de ofício em casos como o de exercício de atividade incompatível, extrapolação dos limites de receita, embaraço à fiscalização e falta de escrituração do livro-caixa.

O art. 33 da LC 123/06 atribui a **competência para fiscalizar** o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao SIMPLES NACIONAL à SRF – hoje SRFB), às Secretarias de Fazenda ou de Finanças dos Estados ou do Distrito Federal e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, também ao respectivo Município.

Notas

804 Vie: MARANCA, Alfredo Portinari; HIDALGO, Mauro. Regulamento do Simples Nacional Comentado. 2ª ed. FISCOSoft, 2013.

805 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, RMS 27.376, 2009.

806 "Esta Corte já se pronunciou no sentido da legalidade da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 06/2009, a qual vedou a inclusão das empresas optantes pelo Simples Nacional no parcelamento previsto na Lei n. 11.941/2009, por entender que apenas Lei Complementar pode criar parcelamento de débitos que englobam tributos de outros entes da federação, nos termos do art. 146 da Constituição Federal. Assim, em não havendo a referida lei, não há como autorizar a inclusão dos optantes pelo Simples Nacional no referido parcelamento." (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1.267.033, 2011).

Capítulo XXXI – Processo Administrativo-Fiscal

162. Processo administrativo-fiscal federal

O processo administrativo-fiscal não é regulado por norma geral de direito tributário. O CTN limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo para exercício da fiscalização, não se ocupando, propriamente, do procedimento.

Cada ente político estabelece o processo administrativo fiscal relativo aos tributos que administra.

O **Decreto 70.235/72** (Lei do Processo Administrativo-Fiscal – PAF), editado sob a égide de Atos Institucionais que delegavam ao Executivo tal competência e recepcionado como lei ordinária pela Constituição de 1988, dispõe sobre o **processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União**.[807] Os arts. 48 a 50 da **Lei 9.430/96** dispõem sobre os **processos administrativos de consulta**, que são solucionados em instância única. O **Decreto 7.574/11** regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Através da **Lei 9.784/99**, foram definidas regras para os processos administrativos conduzidos no âmbito da Administração Pública Federal em caráter geral, de **aplicação apenas subsidiária** a outros procedimentos específicos que já existiam, como o administrativo fiscal, conforme se tira do seu art. 69.[808] Havendo dispositivo específico e válido no Dec. 70.235/72, prevalece sobre a Lei 9.784/99. No caso de lacuna, contudo, a Lei 9.784/99 deve ser aplicada. Assim, aplica-se, por exemplo, seu art. 2º, que enuncia os princípios a serem observados pela Administração Pública: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Também aplicam-se os critérios a serem observados nos processo administrativos, tais como a adequação entre meios e fins, a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão, a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados e a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

O processo administrativo-fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (a fase litigiosa).

163. Ação fiscal e autuação

O art. 196 do CTN dispõe no sentido de que: "A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização **lavrará os termos necessários** para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas". O Decreto 70.235/72, por

sua vez, determina: “Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada”.

Esta exigência de formalização dos diversos atos, que é regulamentada por atos normativos infralegais, demonstra que o procedimento fiscal é informado pelo “**princípio documental**”.[809] Efetivamente, a ação fiscal, assim entendido o procedimento de fiscalização tendente a verificar se o contribuinte cumpriu suas obrigações e a lançar eventuais valores devidos, é toda documentada. Desde a ordem para que seja realizada a fiscalização, passando pela sua abertura, diligências, encerramento, conclusão e eventual complementação, tudo é formalizado. Para tanto, há mandados, termos e autos próprios. O processo administrativo fiscal é autuado tal qual um processo judicial, recebendo numeração específica.

Os procedimentos de fiscalização são instaurados mediante **Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)**, documento esse que constitui ordem do Delegado da Receita para que um Auditor-Fiscal realize determinada fiscalização. O MPF, ao mesmo tempo em que autoriza a ação do Auditor-Fiscal, delimita o objeto da fiscalização, definindo a abrangência do trabalho a ser realizado. O **prazo para o cumprimento** do MPF-F (Fiscalização) é de 120 dias, prorrogáveis. Fazendo-se necessária a ampliação do objeto da fiscalização para que alcance outros tributos ou períodos, expede-se um MPF-C (Complementação), sob pena de extrapolação inválida do mandado originário. A existência de MPF é requisito para que a fiscalização ocorra de modo válido; sua ausência implica nulidade do procedimento, nos termos do Decreto 3.724/01.[810] Mas há algumas poucas exceções à exigência de prévio MPF, relacionadas à fiscalização aduaneira, a flagrantes de ilícitos e ao tratamento automático das declarações, as chamadas malhas finas.

Conforme destacamos alhures, “a ação fiscal poderá abranger apenas os tributos e períodos de apuração constantes no MPF, não sendo legítima a pretensão de, sem novo e prévio MPF com abrangência mais ampla, o setor de fiscalização exigir do sujeito passivo informações e esclarecimentos sobre tributos e períodos não abrangidos pelo MPF. Essa limitação está intimamente ligada à finalidade de controle administrativo em que se fundou a criação do MPF. O contribuinte tem o direito, inclusive, de não **fornecer informações e documentos** que sejam pertinentes a tributo ou a período não abrangidos pelo MPF, com a cautela de, em resposta a eventual intimação neste sentido, destacar em resposta que o fundamento da recusa é justamente a inexistência de prévio MPF com a abrangência pretendida”.[811]

No âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), o auditor-fiscal, tendo em mãos o MPF, dá início à fiscalização através do **Termo de Início de Ação Fiscal** (TIAF), notificando o sujeito passivo para apresentar a documentação e os livros que necessita analisar. Lavrado o TIAF e notificado o contribuinte, que nele apõe sua assinatura, resta afastada a possibilidade de denúncia espontânea das infrações[812] relativamente ao objeto do MPF que delimita a fiscalização. A retomada do **estado de espontaneidade** se dá no caso de inércia da autoridade por sessenta dias, nos termos

do art. 7º, § 2º, do Dec. 70.235/72.

A não apresentação, pelo contribuinte, dos elementos solicitados, implica **descumprimento de obrigação tributária acessória**, podendo configurar, por si só, infração autônoma sujeita a **multa.**[813] **Além disso, a falta de elementos para a análise da real atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte dá ensejo ao arbitramento** dos tributos devidos.[814] A autoridade realiza o arbitramento estimando qual tenha sido a base de cálculo a partir de algum dado conhecido da contabilidade ou da atividade da empresa, o que, muitas vezes, também é chamado de **aferição indireta**. Embora não tenha caráter punitivo, o arbitramento costuma ser bastante gravoso.

Realizados os levantamentos de dados necessários à verificação das obrigações tributárias do contribuinte relativamente ao tributo e período especificados no MPF, o auditor lavrará o **Termo de Encerramento de Ação Fiscal** (TEAF). No Termo, é enunciada a conclusão sobre a ocorrência de infração quanto às obrigações principais (pagamento de tributo e multa) ou acessórias (deveres formais). Na hipótese de ser verificada a ocorrência de infração, é lavrado **Auto de Infração** (AI), documento que formaliza a constituição do crédito, apontando o tributo devido e aplicando a multa. O Auto de Infração, portanto, consubstancia lançamento de ofício do crédito tributário.

O **Auto de Infração** tem de satisfazer **requisitos mínimos** estabelecidos no art. 10 do PAF, devendo apontar: qualificação do autuado, descrição dos fatos, fundamentação legal da exigência do tributo e da multa, montante devido, notificação para pagamento ou impugnação, identificação do autuante, local, data e assinatura. Como se vê, não se trata de nada que não seja absolutamente necessário para a compreensão do lançamento e verificação da sua regularidade, ensejando o exercício do direito de defesa.

É importante considerar que o AI normalmente é acompanhado de documentos que detalham o trabalho realizado e a exigência fiscal. O primeiro deles é o **Relatório Fiscal** que indica o modo como foram apurados os créditos, as razões de direito e de fato que lhe dão sustentação. O segundo é o **Discriminativo de Débito**, com o detalhamento dos valores devidos, por competência, a partir de seus valores originários. A verificação acerca do cumprimento dos requisitos já referidos, estampados no art. 10 do PAF, faz-se à vista de todo este conjunto documental, ou seja, do AI com os seus anexos.

Conforme já ressaltado, a **notificação ao contribuinte** conclui o procedimento de lançamento, estando, para o lançamento, como a publicação está para a lei; sem ela, não se tem lançamento concluído, mas um procedimento inacabado e ineficaz.[815] A notificação, portanto, é essencial para que se tenha por efetivamente lançado o tributo e, assim, exercido pelo Fisco o direito de constituir o crédito tributário, afastando o decurso do prazo decadencial.[816] Embora o Dec. 70.235/72 cuide da notificação em artigo específico (art. 11), exigindo os mesmos requisitos do Auto de Infração, normalmente ela se dá mediante a simples ciência do contribuinte aposta no próprio Auto de Infração, não constituindo documento autônomo.

Caso o auditor-fiscal verifique a ocorrência de **outras infrações** para cuja autuação não seja competente, por ser da competência territorial de outra Delegacia ou de

natureza criminal, **representará ao Delegado** da Receita Federal do Brasil para que este dê ciência às autoridades competentes.

164. Notificações e intimações

As notificações e intimações para apresentação de documentos, ciência de decisões, pagamento, oferecimento de impugnação ou recurso e para o que mais se fizer necessário no processo administrativo fiscal, são regidas pelo art. 23 do Dec. 70.235/72.

Podem ser feitas, alternativamente:

- de **modo pessoal**, pelo próprio autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, provada com assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto;
- por **via postal**, com prova de recebimento no domicílio pessoal do sujeito passivo;
- por **meio eletrônico**, considerando-se efetivadas em 15 dias contados da data registrada no comprovante de entrega ou na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se anterior, ou, ainda, na "data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo".

Note-se que a intimação ou notificação não ocorrerá necessariamente na pessoa do representante legal da pessoa jurídica, podendo dar-se na pessoa de preposto ou, se postal ou eletrônica, pelo recebimento no domicílio do contribuinte.

A notificação ou intimação poderá ser feita, ainda, **por edital**, mas apenas **excepcionalmente**, quando resultar improfícuo um dos meios ordinários, conforme o § 1º do mesmo art. 23.

165. Fase litigiosa: impugnação, instrução e recursos

O contribuinte tem o prazo de trinta dias, contados da notificação do Auto de Infração, para apresentar impugnação por escrito, instruída com a prova documental das suas alegações, nos termos do art. 15 do Dec. 70.235/72.[817] As impugnações são dirigidas à **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos**.

Não apresentada impugnação tempestivamente, preclui o direito do contribuinte de se opor administrativamente contra a exigência tributária. Com isso, considera-se o crédito tributário definitivamente constituído. Passa a correr, então, o prazo prescricional quinquenal, nos termos do art. 174 do CTN. Nesse prazo, o Fisco deve proceder à cobrança do crédito, seja amigavelmente através de Aviso de Cobrança, seja judicialmente mediante inscrição em dívida ativa e subsequente ajuizamento de execução judicial pelo rito da Lei 6.830/80.

Quando for oferecida **impugnação parcial**, a parte não impugnada poderá ser de pronto exigida. O art. 21, § 1º, do Dec. 70.235/72[818] determina que, antes da remessa dos autos para julgamento, sejam formados autos apartados para imediata cobrança da parte não impugnada. Nos termos do art. 17 do Dec. 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Assim, quanto às rubricas não impugnadas, não há suspensão da exigibilidade do crédito,

nada impedindo a sua cobrança, tampouco o curso do prazo prescricional relativamente a tal valor.

Apresentada **impugnação tempestiva**, parcial ou total, considera-se instaurada a **fase litigiosa** do processo administrativo fiscal,[819] suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, conforme estabelecido pelo art. 151, III, do CTN.[820] Impugnação apresentada fora do prazo, contudo, não tem efeito suspensivo.

A impugnação deve indicar a autoridade julgadora, qualificar o contribuinte impugnante, apresentar as razões de fato e de direito que fundamentam a insurgência, especificar a sua extensão e apontar as diligências e prova pericial pretendidas, com a devida justificação, formulação de quesitos e indicação de assistente técnico.[821] O art. 16 do Dec. 70.235/72 é que arrola os **requisitos da impugnação**. Com a impugnação, necessariamente, devem ser anexadas a documentação comprobatória da regularidade da representação do contribuinte (estatutos, atas de eleição da diretoria e, se for o caso, procuração ao advogado) e a prova documental (elementos contábeis, guias de pagamento etc.).

A **instrução probatória** no processo administrativo é muito semelhante à do processo civil.

A **prova documental** deve ser apresentada já com a impugnação,[822] sob pena de preclusão, salvas as hipóteses de força maior, fato ou direito superveniente, ou, ainda, contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Porém, tendo em conta que o processo administrativo se rege pelo **princípio da verdade material**, cabe ao Fisco reconhecer eventual nulidade ou excesso, inclusive para evitar que tal se dê mediante ação judicial com encargos sucumbenciais. Ademais, pode ser determinada, inclusive de ofício, a realização de provas para a elucidação dos fatos. Tenha-se em conta, ainda, que os documentos que dizem respeito ao cumprimento de obrigações são do conhecimento de ambas as partes. Tudo isso justifica que a autoridade leve em consideração documentação acostada posteriormente à impugnação. Não é por outra razão que o art. 3º, III, da Lei 9.784/99, que cuida do processo administrativo em geral, autoriza expressamente a consideração da documentação acostada até o momento do julgamento.

O pedido de **prova pericial** é apreciado pela autoridade julgadora que pode indeferi-la se impertinente, prescindível ou impraticável, sem que tal implique violação à ampla defesa. A menos que a prova seja pertinente e decisiva para a solução da questão, não há que se falar em cerceamento de defesa, pois este diz respeito à prova útil. Pode a autoridade, também, determinar de ofício a realização de diligências ou de perícias, cabendo-lhe, neste caso, oportunizar ao contribuinte a formulação de quesitos e a indicação de assistente técnico.

Encerrada a instrução, a impugnação[823] é julgada por uma das Turmas da Delegacia da Receita de Julgamentos. Note-se que, no processo administrativo fiscal relativo aos créditos da União, **o julgamento é sempre colegiado**, desde a primeira instância.

Os **recursos** das decisões de primeira instância são dirigidos a uma das Seções do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os recursos especiais, destinados à

uniformização da jurisprudência, à sua Câmara Superior de Recursos Fiscais. O **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, conhecido por CARF, foi criado pela Lei 11.941/09 em substituição aos anteriores Conselhos de Contribuintes. O Regimento Interno do CARF consta da Portaria MF 256/09.

Tanto o **prazo** para impugnação como para a interposição de recurso é de 30 dias, nos termos dos artigos 15 e 33 do Dec. 70.235/72. O prazo para o recurso especial, contudo, é de 15 dias, estabelecido pelo art. 37, § 2º, do mesmo diploma.

O **condicionamento do recurso** ao arrolamento de bens equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão, estabelecido pelo art. 33, § 2º, do Dec. 70.235/72, com a redação da Lei 10.522/02, foi declarado inconstitucional pelo STF. Assim, não pode ser exigida qualquer garantia para o recebimento de recurso. Eis a **Súmula Vinculante 21** do STF: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo". A **Súmula 373** do STJ já dispunha: "É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo".

Decorrido o prazo de intimação das decisões da Delegacia de Julgamentos ou decididos os recursos pelo CARF por decisão não mais sujeita a recurso (art. 42 do Dec. 70.235/72), resta **concluído o processo administrativo e definitivamente constituído o crédito tributário**.

Há fundamento para entendermos que a conclusão do processo administrativo fiscal deve se dar no prazo máximo de cinco anos contados da data em que tenha sido iniciada a fiscalização, ou seja, da data da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal de que tenha resultado o lançamento, sob pena de perempção, forte no parágrafo único do art. 173 do CTN.[824] A jurisprudência, contudo, é no sentido de que **não corre prazo durante o processo administrativo fiscal**, servindo, o parágrafo único do art. 173, apenas para antecipar o início do prazo decadencial quando a fiscalização se inicie antes do termo previsto no inciso I do caput.

166. Nulidades no processo administrativo-fiscal

O reconhecimento da nulidade do processo administrativo fiscal não deve ocorrer em função de simples irregularidades formais que não sejam capazes, por si só, de comprometer a sua lisura, sua finalidade e sua legitimidade. O art. 59 do Decreto 70.235/72 só autoriza o reconhecimento de nulidade quando verificada:

- **incompetência** do servidor que praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão;[825] ou
- violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.[826] [827]

Não há **requisitos de forma** que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento de requisito formal, mas dos

seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da CF. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas instrumentos para assegurar o exercício da ampla defesa.

Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar se implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte.[828] Regem-se as nulidades do processo administrativo, portanto, pelo **princípio da instrumentalidade das formas**.

Ademais, não se declara qualquer nulidade quando se pode decidir o processo administrativo ou judicial, quanto à questão material, a favor do sujeito passivo.[829]

A **declaração de nulidade**, portanto, **é excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte.

Os **efeitos** da declaração de nulidade ficam restritos ao próprio ato viciado e aos posteriores que dele dependam ou que dele tenham decorrido,[830] nos termos, aliás, do que se faz no âmbito do processo civil (arts. 248 e 249 do CPC).

Cabe destacar que a anulação do lançamento por vício formal **reabre o prazo decadencial** (art. 173, II, do CTN).

167. Processo administrativo-fiscal estadual

Os Estados disciplinam, por leis próprias, o processo administrativo-fiscal aplicável aos tributos de sua competência.

No Estado do Rio Grande do Sul, o processo administrativo fiscal relativo aos tributos estaduais é disciplinado pela Lei 6.537/73. O **Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais** (TARF), criado em 1959, é o órgão recursal.

168. Processo administrativo-fiscal municipal

Os municípios estabelecem seu próprio processo administrativo-fiscal mediante leis municipais.

No **Município de Porto Alegre**, o processo administrativo-fiscal é regido pela **LC 7/73**.

Os recursos são julgados pelo **Tribunal Administrativo de Recursos Tributários** do Município de Porto Alegre – **TART** –, criado pela LC 534/05 do Município de Porto Alegre, regulamentada pelo Decreto 15.110/06. Esse tribunal municipal também tem composição paritária, contando com representantes da Fazenda e dos contribuintes, indicados estes por entidades da sociedade.

A LC 7/73 cuida da matéria em seu Título VI: "Da notificação, consulta, reclamação e recurso". As **reclamações** devem ser apresentadas em 30 dias contados da notificação do lançamento (art. 62, II), e os **recursos voluntários** ao TART também no prazo de trinta dias contados da notificação da decisão denegatória da reclamação. As decisões do TART são designadas de "**resoluções**". O § 2º prevê expressamente o efeito suspensivo

das reclamações e recursos.

Notas

807 Para comentários sobre cada um dos artigos do Dec. 70.235/72 (PAF), vide nosso livro, escrito com René Bergmann Ávila e Ingrid Sliwka. Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
808 Lei 9.784/99: "Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração. [...] Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei".
809 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 482.
810 PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, nota ao art. 7º, I, do PAF, p. 27.
811 Idem, nota ao art. 7º, I, do PAF, p. 26.
812 Art. 138 do CTN e art. 7º, § 1º, do Dec. 70.235/72 (PAF).
813 Art. 32-A da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 11.941/09.
814 Art. 148 do CTN.
815 "AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. VÍCIO NO PRÓPRIO LANÇAMENTO... 1. A ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos 'acusados em geral' quanto aos 'litigantes', seja em processo judicial, seja em procedimento administrativo. 2. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada. 3. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade..." (STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 1073494, 2010).
816 **Súmula 153** do extinto TFR: "Constituído, no qüinqüênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos." Do STJ, vide REsp 445.137 e REsp 83.984; do STF, RE 95.365.
817 Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.
818 Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. § 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. § 2º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do artigo 63. (Redação dada ao caput, §§ 1º e 2º pela Lei 8.748, de 09.12.1993.) § 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva. (O art. 5º do DL 1.715/79 extinguiu a declaração de devedor remisso.) § 4º O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á aos casos em que o sujeito passivo não cumprir as condições estabelecidas para a concessão de moratória. § 5º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias ou outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do artigo 63.
819 Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.
820 Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.
821 Art. 16 [...] IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada ao inciso pela Lei 8.748, de 09.12.1993, DOU 10.12.1993)
822 Art. 16 [...] § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo

em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo e alíneas acrescentados pela Lei 9.532, de 10.12.1997.) § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (§§ 5º e 6º acrescentado pela Lei 9.532, de 10.12.1997).

823 Ou "manifestação de inconformidade", em matéria de compensações (art. 74, § 11, da Lei 9.430/96).

824 GRECO, Marco Aurélio. Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado – Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 502 e segs.

825 É nula, por força do disposto no inciso I do art. 59, do Decreto 70.235/72, a decisão proferida por Delegado da Receita Federal de Julgamento que agrava o crédito tributário, por faltar-lhe competência para lançar imposto ou contribuições, atribuição da esfera das Delegacias e Inspetorias da Receita Federal". (1º CC, 7ª C, Ac. 107-03.821).

826 "[...] a falta de apreciação de argumentos expendidos na peça impugnatória acarreta nulidade da decisão proferida em primeira instância. Preliminar acolhida. Decisão anulada." (1º CC – Ac. 104-17.515 – 4ª C. Rel. Nelson Mallmann – DOU 28.11.2000 – p. 9).

827 Dec. 70.235/72: Art. 59. São nulos: I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

828 Dec. 70.235/72: Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

829 Dec. 70.235/72: Art. 59 [...] § 3º Quando puder decidir no mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 09.12.1993).

830 Dec. 70.235/72: Art. 59 [...] § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Capítulo XXXII – Processo Judicial Tributário

169. Ações ajuizadas pelo fisco

O art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988 assegura a todos amplo acesso ao Judiciário. Não apenas a lesão a direito, mas a própria ameaça de lesão já revela interesse processual e é digna de tutela.

O **Fisco**, no Brasil, não depende do Judiciário para constituir seus créditos. Cabe-lhe realizar, por iniciativa própria, a apuração dos tributos devidos e eventualmente impagos, mediante lançamento, notificando os contribuintes a efetuar o respectivo pagamento ou a se defenderem. Também compete ao Fisco a imposição de multas pelo descumprimento da legislação tributária. Para tanto, não depende de qualquer ação judicial de conhecimento que imponha aos obrigados a condenação de pagarem. Ademais, a legislação permite que constitua inclusive o título executivo para buscar a satisfação compulsória dos seus créditos. Todavia, ao Fisco – assim entendido o sujeito ativo da obrigação tributária (credor) – não é dado proceder à execução administrativa. Ou seja, não tem a prerrogativa de efetuar, por ato próprio, a constrição do patrimônio do devedor, não podendo realizar diretamente o bloqueio ou a indisponibilidade de bens, tampouco atos expropriatórios.

Há rito especial estabelecido por lei para a **execução judicial dos créditos tributários**, denominada de execução fiscal.

Pode o Fisco, ainda, buscar em Juízo o **acautelamento da execução** através de medida cautelar fiscal. E o protesto judicial, por sua vez, pode lhe ser útil para a interrupção do prazo prescricional (art. 174, parágrafo único, II, do CTN).

Cabe destacar que, embora haja leis e dispositivos processuais de caráter especial a serem aplicados no processo judicial tributário, como é o caso da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) e da Lei 8.397/92 (Lei da Medida Cautelar Fiscal), aplica-se, em geral e subsidiariamente, o Código de Processo Civil e demais leis processuais.

170. Medida cautelar fiscal

A **Lei 8.397/92** cuida da chamada Medida Cautelar Fiscal.

Com fundamento nesta lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas autarquias, como sujeitos ativos de obrigações tributárias, podem buscar acautelar os seus créditos **quando o sujeito passivo pratique atos que dificultem ou impeçam a sua satisfação**. São casos como o do devedor que se ausenta visando a elidir o adimplemento da obrigação, que põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros, que possui débitos superiores a 30% do seu patrimônio conhecido ou que tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta pela Fazenda, dentre outros (art. 2º).

Esta ação cautelar, via de regra, pressupõe **créditos tributários já constituídos** (arts. 1º e 3º), ou seja, declarados pelo contribuinte ou lançados pelo Fisco. Há apenas

duas hipóteses, decorrentes das alterações impostas pela Lei 9.532/97,[831] em que, excepcionalmente, o legislador admite o seu uso antes mesmo da constituição do crédito (parágrafo único do art. 1º): a do contribuinte que põe seus bens em nome de terceiros e a daquele que aliena bens ou direitos sem proceder à comunicação devida ao órgão da Fazenda Pública (caso dos bens objeto de arrolamento administrativo).

Deve o Fisco demonstrar a **necessidade da medida**, pois a "Medida Cautelar Fiscal não é meio útil para atender aos caprichos do Fisco, exacerbando as suas atribuições de cobrar o tributo devido, ao ultrapassar os limites do devido processo legal".[832]

O crédito e as situações referidas devem ser provados documentalmente pelo Requerente (art. 3º). A **indisponibilidade** recairá sobre os bens do ativo permanente da pessoa jurídica (art. 4º, § 1º), salvo em situações excepcionais,[833] sendo levada a registro perante o registro de imóveis e outras repartições competentes (art. 4º, § 3º).

A indisponibilidade poderá ser estendida ao acionista controlador e àquelas pessoas que tenham poderes de gestão, "desde que demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do artigo 135, do CTN".[834]

Pode o Requerido pleitear a substituição da indisponibilidade determinada pelo Juízo pelo oferecimento de garantia, ouvida a Fazenda Pública (art. 10).

A medida cautelar fiscal concedida conserva sua **eficácia** mesmo que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Mas, quando preparatória, perde sua eficácia se a execução não for ajuizada até, no máximo, sessenta dias após o lançamento tornar-se irrecorrível na esfera administrativa. Daí por que o art. 46 do Decreto 7.574/11 determina que seja ajuizada a execução no prazo de sessenta dias "contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa".

Também pode, a ação cautelar fiscal, ser ajuizada no curso do processo de execução. Em qualquer caso (preparatória ou incidental), o **juízo competente** para a ação cautelar fiscal é o mesmo da execução fiscal (art. 5º). Cabe destacar, nos termos do art. 578 do CPC, que, na execução fiscal, o Fisco pode escolher qualquer dos domicílios do réu ou, ainda, ajuizar a ação "no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar". O Fisco não está adstrito à autonomia dos estabelecimentos, possuindo, isto sim, "discricionariedade para ajuizar a execução em qualquer dos domicílios tributários do devedor".[835]

171. Execução fiscal

A ação de execução fiscal é a via processual adequada para o sujeito ativo da relação tributária, munido da Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial, buscar a **satisfação compulsória do seu crédito** perante o sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável tributário. A execução fiscal também se presta para a cobrança da dívida ativa não tributária.

A **CDA** deve revestir-se de certeza, liquidez e exigibilidade. Quando suspensa a

exigibilidade por alguma das causas previstas no art. 151 do CTN, já não mais poderá ser ajuizada execução fiscal ou, se ajuizada, deverá ser suspensa, carente que estará, o título, de um dos requisitos que dele se exige.

A execução fiscal é regrada pela **Lei 6.830/80**, denominada Lei de Execução Fiscal (LEF), aplicando-se, ainda, subsidiariamente, o CPC, especialmente os dispositivos que regulam a execução de título extrajudicial.

As execuções fiscais movidas pela União ou por autarquias federais são, via de regra, ajuizadas na Justiça Federal, mas a Justiça Estadual tem **competência delegada** para processar aquelas cujo executado tenha domicílio em cidade que não seja sede de Vara Federal. A União não goza de imunidade à taxa judiciária, tampouco pode isentar-se de tal tributo (art. 151, I, da CF) e, portanto, terá de suportar as custas na Justiça Estadual, a menos que lei estadual a isente. Pode a União optar por ajuizar a execução na sede da Vara Federal, mas, neste caso, se o executado opuser exceção de incompetência, o feito terá de ser remetido ao Juízo Estadual da sede do seu domicílio.

Deve ser ajuizada a execução – e obtido o despacho ordenando a citação (art. 174, parágrafo único, I, do CTN) – no **prazo de cinco anos** contados da constituição definitiva do crédito, nos termos do art. 174 do CTN, ou seja, da conclusão do processo administrativo. Quando formalizado o crédito por declaração do contribuinte, o prazo conta da declaração.[836] O STJ entende que a demora da máquina judiciária em praticar os atos processuais não pode prejudicar o credor que tenha ajuizado a execução tempestivamente, razão pela qual aplica sua **Súmula 106** também à execução fiscal:[837] "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência".

Cita-se o executado para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida ou garantir a execução mediante depósito em dinheiro, fiança bancária ou nomeação de bens à penhora. Nos termos da **Súmula 414** do STJ, "A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades".

O executado tem o **dever de colaborar com a execução**, sendo que a não indicação de bens sujeitos ou da respectiva localização é considerada atentatória à dignidade da justiça, ensejando a aplicação de multa, conforme os arts. 656, § 1º, e 601 do CPC, também aplicáveis à execução fiscal.

Caso o executado não pague nem indique bens à penhora ou sejam estes insuficientes para a satisfação do crédito, procede-se à decretação da **indisponibilidade dos seus bens**, forte no que determina o art. 185-A do CTN, utilizando-se o sistema BACEN-JUD para tanto. Identificam-se, assim, eventuais bens do executado que não tenham sido oferecidos à penhora, com destaque para os depósitos em dinheiro, preferenciais na ordem de penhora.

Aos embargos é atribuído **efeito suspensivo** quando esteja garantido o juízo e haja forte fundamento nas razões do embargante (vide adiante o item específico sobre os embargos à execução). Não sendo atribuído efeito suspensivo aos embargos ou sendo estes rejeitados liminarmente ou julgados improcedentes, a execução prossegue,

realizando-se leilão dos bens.

Na execução fiscal, mesmo a venda de bens imóveis faz-se por leilão, não se utilizando a denominação “praça”.

O **crédito tributário é preferencial**, salvo relativamente aos créditos trabalhistas e aos de acidente do trabalho e, na falência, também aos cobertos por garantia real. A execução fiscal não se sujeita a **concurso de credores**, prosseguindo independentemente da existência de um juízo universal.

Na hipótese de não serem encontrados o devedor ou bens sobre os quais possa recair a penhora, a execução é **suspensa** pelo juiz, por um ano, nos termos do art. 40 da Lei 6.830/80 (LEF), para que o credor possa realizar diligências administrativas e obter informações que permitam o prosseguimento do feito. De tal suspensão deverá ser intimada a Fazenda Pública. Decorrido o prazo sem que nada seja requerido que permita o prosseguimento, o juiz procede ao chamado **arquivamento administrativo** dos autos, ou seja, ao arquivamento na própria Vara, sem baixa na distribuição. Cuida-se de uma espécie de sobrestamento qualificado. A execução pode retomar seu curso a qualquer tempo a pedido da Fazenda exequente. Mas, se o feito ficar parado por mais de cinco anos, o juiz deverá intimar a Fazenda para que diga se ocorreu alguma causa de suspensão ou interrupção do prazo, como o parcelamento do débito. Em caso negativo, decretará a prescrição intercorrente, extinguindo a execução. A respeito da matéria, o STJ editou a **Súmula 314**: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

172. Exceção de pré-executividade

O executado pode defender-se, na execução fiscal, através de exceção de pré-executividade ou de embargos do devedor.

A exceção de pré-executividade constitui **simples petição** apresentada nos autos da execução fiscal apontando a ausência de alguma das condições da ação (como a ilegitimidade passiva), de pressuposto processual ou mesmo de causas suspensivas da exigibilidade ou extintivas do crédito que não demandem dilação probatória. Neste sentido, é a **Súmula 393** do STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às **matérias conhecíveis de ofício** que **não demandem dilação probatória**”.

Tal via é adequada, portanto, para o apontamento de vício ou impedimento demonstrável de pronto. A **decadência e a prescrição**, por exemplo, podem ser alegadas por simples petição, desde que presentes elementos que permitam verificar seus termos iniciais e finais. Mesmo o **pagamento** que tenha sido efetuado e que possa ser comprovado mediante guia devidamente autenticada pode ser informado mediante exceção de pré-executividade.

Entretanto, diante dos limites desta via, jamais deve o Executado deixar escoar o prazo para opor Embargos. É aconselhável que requeira a suspensão da execução e do

prazo para embargos até que decidida a exceção ou que renove seus argumentos nos Embargos.

A exceção, de outro lado, **não tem prazo para ser oposta**. Mesmo preclusos os embargos, poderá o Executado, através da exceção de pré-executividade, suscitar matérias passíveis de serem conhecidas de ofício pelo Juiz.

173. Embargos à execução

Os **embargos à execução** podem ser opostos pelo devedor citado na execução (embargos do devedor) ou por terceiro prejudicado pela execução (embargos de terceiro).

Os **embargos do devedor** dependem de prévia garantia, pois o § 1º do art. 16 da Lei 6.830/80, que continua em vigor, dispõe: "Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução".[838] O prazo é de 30 dias, contados da intimação da penhora (art. 16, III, da LEF), e não da juntada do mandado de citação, de modo que o termo inicial do prazo é diferente daquele que normalmente se costuma considerar no regime do CPC.[839] Na execução inicialmente ajuizada contra uma pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada, o sócio citado em nome próprio defender-se-á também através de Embargos do Devedor (**Súmula 184** do extinto TRF).

Do ajuizamento dos embargos não decorre, automaticamente, a **suspensão da execução**. A partir do advento da Lei 11.382/06, que acrescentou o art. 739-A ao CPC, aplicável subsidiariamente à execução fiscal, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos depende não apenas da garantia da execução, mas também da verificação da relevância dos seus fundamentos e de que o prosseguimento da execução possa causar risco de dano de difícil ou incerta reparação.

Nos embargos, pode ser deduzida toda **matéria de defesa**, viabilizando-se discussões sobre o lançamento, sobre o processo administrativo, sobre a inscrição em dívida ativa e a respectiva certidão, sobre o procedimento da execução e sobre o próprio mérito do tributo exequendo.

Aquela pessoa que não for citada como executado e, mesmo assim, restar afetada pela Execução, pode defender-se através de **embargos de terceiro**, consoante o disposto no art. 1.046 do CPC: "Quem, não sendo parte no processo, sofrer turbação ou esbulho na posse de seus bens por ato de apreensão judicial, em casos como o de penhora, depósito, arresto, sequestro, alienação judicial, arrecadação, arrolamento, inventário, partilha, poderá requerer lhe sejam manutenidos ou restituídos por meio de embargos". O STJ tem decidido no sentido de que o prazo para oposição dos embargos de terceiros deve ser contado da turbação.[840]

Aplica-se, em matéria de embargos, o **princípio da fungibilidade**, de modo que os embargos de terceiros apresentados equivocadamente pelo executado devem ser recebidos como embargos do devedor se tiver sido garantida a execução e forem tempestivos.[841]

174. Ações ajuizadas pelo contribuinte e demais obrigados

A tributação perfaz-se mediante atos de fiscalização, lançamento e cobrança de tributos e penalidades pelo descumprimento da legislação tributária. Conforme a definição constante do próprio art. 3º do CTN, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Dessa atividade do fisco, podem sobrevir prejuízos ao contribuinte em face da cobrança de valores indevidos ou mesmo a imposição de penalidades descabidas. Forte no direito fundamental de acesso ao Judiciário – estampado no art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988 –, o contribuinte pode ajuizar ações para sua proteção contra cobranças indevidas ou mesmo para a repetição de valores já pagos indevidamente.

Importa ter em conta que todos os atos administrativos estão sujeitos ao controle jurisdicional.[842]

O **contribuinte** pode ir a Juízo **preventivamente,** para evitar a exigência de tributo tido por indevido, ou **posteriormente**, buscando a anulação de eventual lançamento. Mas a discussão judicial do crédito tributário, por si só, não é causa impeditiva nem suspensiva da sua exigibilidade,[843] o que depende da concessão de liminar ou antecipação de tutela (art. 151, IV e V) ou de depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN).

Não se exige do contribuinte, em qualquer caso, **o exaurimento da esfera administrativa** como condição para o ingresso em Juízo.[844] As ações do contribuinte também não podem jamais ser condicionadas a **depósito prévio do valor do débito**. O art. 38 da Lei 6.830/80 estabeleceu tal condição para a ação anulatória e foi declarado inconstitucional.[845] O art. 19 da Lei 8.870/94 o fez relativamente às ações que tivessem por objeto a discussão de contribuições previdenciárias e padece do mesmo vício. O STF consolidou seu entendimento sobre a matéria na **Súmula Vinculante 28**: "É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário".

O ajuizamento de ação judicial, porém, "importa em **renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto**", conforme dispõe expressamente o parágrafo único do art. 38 da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80). Isso porque o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. Entretanto, o efeito de renúncia pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. Caso a ação anulatória fira, e.g., a questão da constitucionalidade da norma tributária impositiva e o recurso administrativo se restrinja a discussões quanto à apuração do valor devido, em razão de questões de fato, não haverá a identidade que tornaria sem sentido a concomitância das duas esferas.

Para a discussão judicial das relações jurídico-tributárias, podem ser utilizados os **mais diversos instrumentos processuais**, como a ação declaratória e a anulatória, tendo larga aplicação, ainda, o mandado de segurança.

Todos os sujeitos passivos obrigados ao pagamento têm **legitimidade** para discutir a obrigação tributária, ajuizando, por exemplo, ação declaratória ou mandado de segurança. Quanto à ação de repetição de indébito ou de compensação, a análise da legitimidade depende da verificação do regime jurídico do tributo, se é ou não daqueles para os quais a lei determina a transferência do ônus econômico. Em caso positivo, incide o art. 166, que, interpretado em combinação com o art. 165, estabelece a legitimidade de quem tenha suportado o ônus econômico, seja o próprio contribuinte, o substituto, o responsável ou mesmo o chamado contribuinte de fato. Analisamos a matéria com detalhamento no item em que tratamos do pagamento indevido e do direito à repetição do indébito.

Quanto à **legitimidade passiva** para essas ações, é lógico que figure como demandado o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, ou seja, o credor do tributo. Assim, a ação declaratória de inexistência de obrigação tributária deve ser ajuizada contra o sujeito ativo a quem cabe fiscalizar e exigir o pagamento do tributo. O mandado de segurança, por sua vez, deve ser impetrado contra ato da autoridade que, em nome da pessoa jurídica de direito público credora, exige o pagamento do tributo e que tem a prerrogativa de autuar o impetrante. Mesmo a ação de repetição de indébito deveria ser direcionada contra o sujeito ativo, buscando, este, posteriormente, o ressarcimento contra o destinatário do produto ao qual tivesse repassado os valores. O destinatário do produto da arrecadação não deveria integrar a lide, não sendo admitido senão como assistente simples, porque não integra a relação jurídico-tributária. Mas não há uma posição clara e consistente dos tribunais acerca deste ponto. Relativamente a alguns tributos, entendem que deve haver litisconsórcio passivo necessário entre o sujeito ativo da relação tributária e o destinatário do produto, principalmente nas ações em que há pedido de repetição ou de compensação de indébito.[846] Em outros, entendem que a ação deve ser ajuizada direta e exclusivamente contra o destinatário, como no caso do IR, de competência da União, que tem a União como sujeito ativo, mas que é retido pelos Estados ou pelos Municípios de seus servidores, por serem tais estes políticos os destinatários do produto de tal arrecadação em razão do que dispõem os artigos 157, I, e 158, I, da CF. Veja-se a **Súmula 447** do STJ: "Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores".

As ações com pretensões relacionadas à tributação regem-se pela legislação processual civil. As ações declaratórias de inexistência de obrigação tributária e anulatórias de créditos tributários, por exemplo, constituem simples ações ordinárias que seguem a disciplina comum do CPC. O mandado de segurança contra atos de autoridade fiscal, por sua vez, segue a Lei do Mandado de Segurança. Pressupostos processuais, condições da ação, requisitos da inicial, decisões interlocutórias e sentenças, recursos, coisa julgada, em geral seguem as normas comuns estabelecidas no CPC. Assim é que, das decisões interlocutórias, cabe agravo; das sentenças, apelação; e assim por diante. As lides tributárias também estão sujeitas às leis dos juizados especiais nos limites da sua competência.

O art. 19 da Lei 10.522/2002, com as alterações impostas pelas Leis 11.033/2004 e

12.788/2013, autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a não contestar nem interpor recurso e a desistir de recurso interposto em ações que versem sobre matérias com jurisprudência pacífica dos tribunais superiores que sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda. A mesma autorização é dada relativamente às ações sobre matérias julgadas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STJ no regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, e sobre matérias julgadas pelo STF no regime da repercussão geral (art. 543-B do CPC). Admite inclusive que o Procurador da Fazenda Nacional reconheça a procedência do pedido quando citado para contestar, mesmo em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, dispondo que, nesses casos, não haverá condenação em honorários. Também autoriza o Procurador a manifestar seu desinteresse em recorrer quando intimado da decisão judicial. Relevante, ainda, é a duplo grau de jurisdição obrigatório (reexame necessário) nesses casos. No site da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (www.pgfn.fazenda.gov.br), o item relativo à legislação apresenta as listas de dispensa de contestação e de recurso, bem como planilha dos atos declaratórios respectivos.

175. Mandado de segurança

O mandado de segurança tem **ampla aplicação** em matéria tributária. É utilizado sempre que o contribuinte se sente ameaçado por uma imposição tributária indevida e não se faça necessária dilação probatória. Também é muito utilizado, e.g., para a solução de problemas relacionados a certidões negativas de débitos quando o contribuinte se sinta lesado pela omissão do Fisco, que deixe escoar o prazo de 10 dias para a expedição de certidão sem disponibilizá-la, ou quando o Fisco se nega a expedir Certidão Negativa de Débitos ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Sua grande vantagem é o **rito célere** (pequeno prazo para o oferecimento de informações, vista ao Ministério Público e imediata conclusão para sentença) e a não condenação em ônus sucumbenciais.

Há diversas hipóteses bem frequentes de utilização do mandado de segurança em matéria tributária:

- o preventivo, que, antes mesmo da formalização do crédito tributário, **ataca a obrigação tributária prevenindo o contribuinte** contra exigência do Fisco que tenha por base a inconstitucionalidade da lei que o agente fiscal está obrigado a cumprir, a ilegalidade de decreto e de outros atos normativos infralegais que igualmente o vinculam,[847] praxe reiterada do Fisco que ofenda os direitos do contribuinte ou, ainda, resposta a consulta em sentido que o contribuinte entende ilegal,[848] não estando, tal modalidade preventiva, sujeita ao prazo decadencial do mandado de segurança;
- o que é impetrado **contra lançamento** já realizado, sujeitando-se ao prazo decadencial de 120 dias contados da ciência do ato impugnado;

- o que **visa à compensação**, admitido pela **Súmula 213** do STJ e com a tutela liminar vedada pela **Súmula 212** do STJ, que, de um lado, busca o reconhecimento de indébito tributário e do direito ao seu ressarcimento, sujeitando-se quanto a isso ao prazo decadencial do art. 168 do CTN, e, de outro lado, busca tutela preventiva quanto à possibilidade de satisfação de tal direito mediante compensação com tributos devidos.
- o que se insurge contra a negativa de expedição de certidão de regularidade fiscal;
- o que **aponta omissão da autoridade** fiscal quanto à sua obrigação de analisar pedido, impugnação ou recurso do contribuinte**.**

O rito especial do mandado de segurança, contudo, **não se presta para** discussões que exijam **dilação probatória**, nos termos da Lei 12.016/09.

Viabiliza-se o **mandado de segurança coletivo** em matéria tributária, mas quanto a exigências tributárias que digam respeito, especificamente, à categoria profissional ou econômica em defesa da qual é ajuizado.

A **autoridade coatora**, nos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, será, normalmente, o Delegado da Receita Federal do Brasil ou, no que diz respeito ao comércio exterior e às atividades de administração de mercadorias estrangeiras apreendidas, o Inspetor da Alfândega ou o Inspetor da Receita Federal do Brasil. Tratando-se de débito já inscrito em dívida ativa pela PFN, a autoridade será o Procurador Regional respectivo. De qualquer modo, considerando a estrutura complexa dos órgãos administrativos,[849] "o STJ pacificou o entendimento de que, se a autoridade apontada como coatora, nas suas informações, não se limita a arguir a sua ilegitimidade passiva, defendendo o ato impugnado, aplica-se a Teoria da Encampação e a autoridade indicada passa a ter legitimidade para a causa, não havendo que se falar em violação do art. 267, inciso VI, do Código de Processo Civil".[850]

A sentença, no mandado de segurança preventivo, além da **eficácia** mandamental, tem marcante eficácia declaratória, também abrangida pela coisa julgada.

O STF reafirmou, na sistemática da repercussão geral no RE nº 669.367, de relatoria do Ministro Luiz Fux, seu entendimento no sentido de que o impetrante pode desistir livremente do mandado de segurança, a qualquer tempo. Conforme o Tribunal: "É lícito ao impetrante desistir da ação de mandado de segurança, independentemente de aquiescência da autoridade apontada como coatora ou da entidade estatal interessada ou, ainda, quando for o caso, dos litisconsortes passivos necessários, mesmo que já prestadas as informações ou produzido o parecer do Ministério Público".[851] E mais: "é possível desistir-se do mandado de segurança após a sentença de mérito, ainda que seja favorável ao impetrante, sem anuência do impetrado".[852] Se houver depósito vinculado ao mandado de segurança, contudo, a extinção do processo sem julgamento de mérito implicará sua conversão em pagamento definitivo, conforme orientação do STJ.[853]

176. Ação declaratória

A ação declaratória é utilizada em matéria tributária quando o contribuinte pretende

ver reconhecido e declarado em juízo que a prática de determinados atos **não gera obrigação tributária ou que a obrigação é inferior** àquela que seria devida segundo a interpretação do fisco. O mandado de segurança também se presta para isso, mas só na ação declaratória é que se pode ter dilação probatória.

O contribuinte poderá utilizar-se da ação declaratória sempre que esteja **ao menos na iminência da prática dos fatos geradores do tributo atacado**. Não é viável utilizar a ação declaratória com simples finalidade de consulta, sem que haja uma situação concreta que aponte para a existência de efeito concreto da decisão para as partes. Normalmente, o contribuinte discute tributos a que está sujeito por força da sua atividade.

A utilidade da tutela declaratória evidencia-se pelo fato de que as empresas normalmente realizam **reiterada e continuadamente os mesmos negócios**. Havendo declaração de que não há obrigação tributária a eles associadas, a empresa contribuinte não será autuada relativamente aos fatos já ocorridos, tampouco quando aos futuros. É que a declaração define a norma concreta aplicável ao caso, de modo que as partes passam a ter de portar-se conforme o decidido.

Indica-se a ação declaratória pura para os **casos em que ainda não houve lançamento** contra o contribuinte relativamente ao tributo discutido. É que, nesses casos, a proteção do contribuinte estará completa com a simples declaração da inexistência da obrigação. Diferentemente, quando houver lançamento contra o contribuinte, o contribuinte terá de acrescer pedido de anulação do ato administrativo de lançamento, de modo a desconstituir o crédito. O interesse na cumulação de pedidos está no fato de que a declaração de inexistência de obrigação terá eficácia inclusive quando a fatos geradores futuros, enquanto a anulação diz respeito a um determinado lançamento que já tenha ocorrido e que se pretenda desconstituir.

Contudo, ajuizada ação declaratória, a ocorrência posterior de lançamento do crédito tributário não a prejudica. Não terá a ação declaratória, é verdade, a eficácia desconstitutiva automática, por si só, de pleno direito. Contudo, se procedente, a eficácia declaratória da sentença obrigará o Fisco a anular o lançamento.

Poderá o contribuinte, mesmo na ação declaratória, pleitear **antecipação de tutela**, de modo a que, na eventualidade de o fisco lançar o crédito tributário relativamente aos fatos geradores já tenham ocorrido ou que venham a ocorrer, a exigibilidade do crédito tributário já esteja suspensa (art. 151, V, do CTN). Com isso o contribuinte terá direito à obtenção de certidão de regularidade fiscal (art. 206 do CTN) e estará a salvo da cobrança em dívida ativa e da execução fiscal, pois estas pressupõem a exigibilidade do crédito.

A ação declaratória também é utilizada para buscar a declaração de que o contribuinte efetuou pagamentos indevidos e de que tem **direito à compensação** do indébito segundo determinado critério.

O pedido declaratório do direito de compensar pode ser **cumulado com pedido condenatório de repetição do indébito** tributário. Mas a jurisprudência tem aceitado que o contribuinte opte pela compensação ou pela repetição ao final da ação, ainda que

a sentença seja meramente declaratória.[854]

Nas ações declaratórias, o autor deve atribuir como **valor da causa** o proveito econômico que possa vislumbrar com a tutela pretendida. Ao menos aproximadamente, deve aferir quando deixará de pagar relativamente aos fatos passados e quando deixará de pagar pelo período de um ano, utilizando-se do critério do art. 260 do CPC.

Haverá condenação nos **ônus de sucumbência** contra o vencido, fixando-se os honorários sobre o valor da causa. O cumprimento de sentença ou a execução contra a Fazenda Pública limitar-se-á a tais ônus.

A eficácia declaratória de eventual sentença de procedência, a princípio, não enseja **execução** que não a dos ônus sucumbenciais. Mas, caso o autor venha a noticiar que a fazenda vencida não está se portando conforme a declaração, poderá o juiz reiterar a necessidade de cumprimento, sob pena de medidas punitivas. Isso porque, ainda que a eficácia principal seja declaratória, sempre haverá alguma carga mandamental.

177. Ação anulatória

Quando o contribuinte é notificado para pagar determinado tributo contra ele lançado, tem a possibilidade de defender-se administrativamente, com efeito suspensivo da exigibilidade do respectivo crédito (art. 151, III, do CTN).

Pode ocorrer, contudo, que não obtenha sucesso no processo administrativo. Ou, ainda, que prefira ir de pronto a juízo, hipótese em que estará abrindo mão da esfera administrativa. O contribuinte não deve olvidar que **o ajuizamento de ação anulatória implica renúncia à esfera administrativa**, de maneira que, se houver alguma impugnação ou recurso administrativo pendentes de julgamento, serão considerados prejudicados pela autoridade julgadora. É o que dispõe o art. 38, parágrafo único, da LEF: "A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".

A ação anulatória é utilizada quando o sujeito passivo tenha como escopo anular lançamento já realizado pelo Fisco, **desconstituindo o Auto de Infração** ou ato administrativo equivalente.

Embora o art. 38 da LEF estabeleça que a ação anulatória é precedida de **depósito** preparatório do valor do débito, o STF há muito reconheceu a inconstitucionalidade de tal dispositivo.[855] O ajuizamento da ação anulatória não está sujeito a qualquer condição. O depósito pode ser realizado pelo contribuinte caso deseje suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN), mas não é condição de procedibilidade da ação.

A prestação jurisdicional pretendida **tem eficácia predominantemente desconstitutiva**. Os fundamentos podem ser os mais variados, desde a inconstitucionalidade formal e material da lei instituidora do tributo, passando pela sua não aplicação ou melhor aplicação ao caso concreto, até vícios no procedimento de lançamento, no próprio ato de lançamento, ou, ainda, no processo administrativo fiscal.

O **valor da causa**, na ação anulatória pura, será o valor consolidado da dívida que o contribuinte pretende anular. A condenação em honorários incidirá sobre tal valor.

Pode-se **cumular pedidos declaratório e anulatório**, de modo a obter, de uma única vez, tanto o reconhecimento de que inexiste a obrigação de pagar tributo em tais ou quais situações que podem vir a se repetir, como a anulação do lançamento indevidamente efetuado.

A ação anulatória ainda **pode fazer as vezes dos embargos** quando já exista ou sobrevenha execução fiscal devidamente garantida por penhora.[856] Assim, garantido o juízo, pode ser requerida a suspensão da execução até que seja julgada a ação anulatória, o que será deferido se houver fundamentos relevantes. A reunião da ação de execução fiscal com a ação anulatória, convertida ou não em embargos, faz-se no juízo da execução. Isso considerando a competência funcional deste e a garantia de acesso efetivo do credor à prestação jurisdicional, que, de outro modo, ficaria comprometida pela dificuldade da prática dos atos constritivos longe do domicílio do devedor.

178. Ação cautelar de caução

Não se admite o oferecimento de caução como alternativa ao depósito com vista à suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN) nos próprios autos da ação em que discutida a obrigação tributária. Mas, com vista a **obter certidão positiva de débitos com efeitos de negativa**, nos termos do art. 206 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária pode oferecer caução em ação cautelar, para que faça as vezes da penhora enquanto não seja ajuizada a execução fiscal.

Vem sendo admitido o oferecimento de bens em garantia através de ação cautelar como uma espécie de **antecipação da penhora** relativa a execução fiscal pendente de ajuizamento pelo fisco. A **ação principal** é a própria execução fiscal a ser ajuizada pelo Fisco.

Desse modo, deve ser ajuizada perante o juízo competente para a execução fiscal, forte no art. 109 do CPC que diz que o juiz da causa principal é também competente para as ações de garantia. Mas o TRF da 4ª Região tem precedentes no sentido de que a competência não é da Vara de Execuções Fiscais, mas, sim, da vara a que caiba o conhecimento das demais ações tributárias.[857]

Ademais, não há perda da **eficácia da medida** no caso de não haver ajuizamento da ação principal em trinta dias. Cabe ao credor tal ajuizamento e a demora corre contra os seus interesses.

Como o oferecimento de caução em verdadeira antecipação de penhora não tem efeito suspensivo da exigibilidade do crédito, o Fisco pode e deve **promover a execução fiscal**, quando, então, a caução será convertida em penhora.

O oferecimento da caução implica reconhecimento do débito pelo contribuinte, interrompendo a **prescrição** (art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN). O prazo para o ajuizamento da execução, interrompido pelo ajuizamento da ação de caução, recomeça por inteiro o seu curso, sendo que, não ajuizada a execução em cinco anos, restará prescrito o crédito tributário. Nesta hipótese, restará a ação cautelar sem qualquer utilidade, pois garantidora de crédito tributário já extinto e que não mais poderá ser

cobrado, de modo que deverá ser levantado o gravame.

A ação cautelar de caução não impede o contribuinte de questionar judicialmente o crédito tributário através de ação anulatória ou mediante o oferecimento oportuno de embargos à execução.

179. Ação consignatória

A ação consignatória tem **pouca utilidade** em matéria tributária, pois não se presta para a discussão da dívida tributária, restringindo-se às hipóteses arroladas no art. 164 do CTN como ensejadoras da consignação em pagamento.

Não se presta para que o contribuinte ofereça apenas o que entende devido. Tal não afastaria a mora quanto à totalidade do tributo. Lembre-se que só o depósito integral do montante devido, assim entendido aquele exigido pelo Fisco, tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN), de modo que a consignação de valor inferior não produz tal efeito.

A consignação só pode versar sobre o **crédito tributário que o consignante se propõe a pagar** (art. 164, § 1º, do CTN). É cabível, apenas, nas hipóteses arroladas pelos incisos I a III do art. 164.

Viabiliza-se, assim, nos casos de:

- recusa de recebimento ou sua subordinação ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória (art. 164, I);
- subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal (art. 164, II); ou
- da exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador (art. 164, III).

Exemplo de utilização desse instrumento processual é a consignação do valor devido a título de ISS, quando tanto o Município da sede do estabelecimento prestador como aquele em que efetivamente prestado o serviço se considerem competentes para exigir o seu pagamento.

180. Ação de repetição de indébito tributário e de compensação

Efetuado pagamento indevido, o sujeito passivo tem direito à sua **repetição, forte no art. 165 do CTN**. Trata-se de fundamento legal suficiente. O mesmo não se pode dizer da **compensação, que depende de previsão em lei ordinária específica**.

A repetição viabiliza-se **na própria esfera administrativa**, quando o indébito decorra de simples erro de apuração e pagamento. Nesses casos, ainda, poderá proceder diretamente à compensação no regime de lançamento por homologação quando abrangido o tributo federal pelos arts. 66 da Lei 8.383/91 e 74 da Lei 9.430/96.

Normalmente, contudo, a apuração do indébito depende do reconhecimento de que a lei instituidora do tributo é inconstitucional ou que os atos administrativos que a regulamentam são ilegais. Nesses casos, não pode o contribuinte apurar por conta

própria, unilateralmente, o seu crédito. **Terá de ir a juízo** pleitear o reconhecimento do indébito e a condenação da fazenda a restituí-lo. Mesmo a compensação dependerá de tal reconhecimento.

Ação de repetição de indébito tributário é o nome que se atribui à ação em que o contribuinte **busca a condenação da fazenda pública a repetir o tributo pago indevidamente**. O contribuinte busca o reconhecimento de que realizou pagamentos indevidos e a condenação do sujeito ativo da relação tributária à repetição de tal montante em dinheiro.

Deve restar **demonstrado de pronto ao menos que o autor é parte legítima para repetir**, conforme abordamos no item 104 deste livro. A rigor, a **prova documental dos pagamentos indevidos** também deveria acompanhar a inicial. Mas se tem entendido, por razões de economia processual, que só é indispensável a efetiva prova dos pagamentos indevidos por ocasião da execução do julgado, na hipótese de procedência da ação.

O **valor da causa** deve corresponder ao montante que se pretende repetir. A **verba honorária**, por sua vez, é fixada sobre o valor da condenação.

O **prazo** para pleitear, administrativa ou judicialmente, a repetição de indébito ou sua compensação é de cinco anos contados do pagamento indevido, o que se infere do **art. 168 do CTN** interpretado em conformidade com a LC 118/05. Mas, quando o contribuinte optar pela restituição administrativa e esta lhe for indeferida, contará, ainda, com o prazo prescricional de dois anos para o ajuizamento de ação que, anulando a decisão administrativa, condene o Fisco à restituição, conforme previsto no **art. 169 do CTN**.

A repetição de indébito **não comporta antecipação de tutela**. Sua execução ocorrerá, sempre, à vista da sentença transitada em julgado, expedindo-se, conforme o valor, requisição de pagamento de pequeno valor ou precatório, forte no art. 100 da Constituição. A compensação também não comporta concessão por liminar (**Súmula 212** do STJ), dependendo, o seu exercício, do trânsito em julgado da ação, nos termos do art. 170-A do CTN, acrescido pela LC 104/01.

Podem-se **cumular pedido**s de repetição de indébito e de declaração do direito à compensação, de modo que o contribuinte possa optar por um ou outro modo de ressarcimento por ocasião da execução.

Poderá o contribuinte, ainda, buscar apenas o reconhecimento do direito a compensação em ação declaratória ou mesmo através de mandado de segurança, conforme a **Súmula 213** do STJ.

A sentença condenatória da fazenda à repetição do indébito dá ensejo a **execução contra a fazenda pública**, nos termos do **art. 730 do CPC**. Não se exige prévia liquidação, fazendo-se diretamente a **execução por cálculo do exequente**. Isso porque normalmente é possível simplesmente apresentar a documentação e a planilha de cálculos que aponta o montante do indébito.

Caso a fazenda, citada, não oponha embargos, ou seus embargos venham a ser julgados improcedentes, com trânsito em julgado, procede-se a expedição de **requisição**

de pequeno valor (RPV) ou de precatório.

O TRF da 4ª Região, julgando a Arguição de Inconstitucionalidade 003665-24.2010.4040.0000/SC, relator o Desembargador Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, decidiu pela inconstitucionalidade dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, introduzidos pela EC 62/09, que determinavam aos juízes que intimassem a fazenda para que dissesse se tinha algum crédito contra o contribuinte, para fins de compensação, antes da expedição da requisição de pagamento. Entendeu o tribunal que tal determinação ofende, a um só tempo, a independência dos poderes, a garantia da coisa julgada, a segurança jurídica, o devido processo legal, a razoabilidade e a proporcionalidade. Desse modo, não há obstáculo à pronta expedição da RPV ou do precatório.

181. Conexão entre ações tributárias

A **conexão** entre duas ações ocorre quando têm, **em comum, o objeto ou a causa de pedir** (art. 103 do CPC). Se também o pedido fosse idêntico, ter-se-ia litispendência e não apenas conexão. Deve-se atentar, ainda, para a chamada **conexão instrumental**, quando a reunião de feitos for necessária para uma prestação jurisdicional adequada, facilitando a instrução e evitando decisões conflitantes, ainda que não haja propriamente identidade de objeto ou de causa de pedir.[858]

A conexão autoriza a **modificação da competência** territorial de uma das ações para que, reunidas em um único Juízo, sejam processadas e julgadas sem contradição. E, a rigor, não é apenas a competência territorial que pode se alterar, mas também a funcional. Assim é que, entre juízos situados na mesma comarca ou subseção judiciária, a conexão poderá fazer migrar o processo de uma vara para outra, para que tenham processamento conjunto.

Sempre se entendeu que há conexão **entre a ação anulatória e os embargos à execução** relativos ao mesmo crédito tributário. Isso porque a execução é feita com suporte em certidão de dívida ativa que indica, como origem do crédito, o lançamento. Tanto na ação anulatória como nos embargos à execução que ataquem o lançamento, podemos ter identidade de objeto e de causa de pedir. Aliás, entre uma ação e outra, normalmente há relação de continência, pois os embargos abrangem e extrapolam a pretensão anulatória.

Mais recentemente, o STJ firmou jurisprudência ainda mais ampla. Passou a reconhecer a necessidade de reunião da **ação anulatória com a execução fiscal**, mesmo não embargada. Isso quando o crédito que se pretende desconstituir na ação anulatória é justamente aquele objeto da execução fiscal. É que a concessão de antecipação de tutela na anulatória tem efeito suspensivo da execução e a sua procedência prejudica a execução, extinguindo-a em face da inexistência do crédito exequendo. Assim, reunem-se a ação anulatória com a execução fiscal em nome da segurança jurídica, da economia processual e em razão do objeto mediato das ações ser o mesmo (a dívida em cobrança e sua exigibilidade).[859]

O Juízo competente, quando há conexão entre execução fiscal ou seus embargos com

outras ações é o Juízo da Execução, ou seja, o do domicílio do réu, não se alterando pela mudança posterior do domicílio. Ademais, correndo a ação de conhecimento em Vara Federal comum ou especializada (Tributária), **a reunião com os embargos opostos à execução fiscal ajuizada se dará na Vara Federal de Execuções Fiscais**. Se uma das ações de conhecimento já tiver sentença, a solução será a suspensão do outro feito, nos termos do art. 265, IV, a, aguardando-se o julgamento definitivo da questão prejudicial. O exercício de competência federal delegada para processar a execução fiscal (art. 15, I, da Lei 5.010/66) não é óbice à reunião das ações, pois a delegação se estende também aos embargos, à ação declaratória e à ação anulatória conexas.[860]

Notas

831 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, REsp 466.723, 2006.
832 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp 690.740, 2005.
833 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO NORONHA, REsp 365.546, 2006.
834 STJ, REsp 722.998.
835 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp. 1.128.139, 2009.
836 STJ, EDREsp 720.612.
837 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 1102431, 2009.
838 As inovações do CPC que permitem o oferecimento de embargos à execução independentemente de prévia garantia não se aplicam à execução fiscal tendo em conta que o art. 16, § 1º, da LEF é norma especial.
839 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, AgRgAg 553490, 2004.
840 STJ, Terceira Turma, Rel. Ministro CARLOS MENEZES DIREITO, REsp 651.126, 2006.
841 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, REsp 827295, 2006.
842 É o que se costuma designar, impropriamente, por "sindicabilidade judicial". Digo impropriamente porque a expressão "sindicabilidade" não existe na língua portuguesa. Trata-se de uma adaptação do verbo italiano "sindacare", que significa revisar, criticar. A chamada sindicabilidade judicial, assim, é utilizada para fazer referência ao que é passível de controle ou revisão judicial.
843 CPC: "Art. 585 [...] § 1º A propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução. (redação da Lei 8.953/94)"; "EXECUÇÃO FISCAL. PENDÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. NÃO SUSPENSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO. INEXISTÊNCIA DAS HIPÓTESES DESCRITAS NO ART. 151 DO CTN... 1. A simples pendência de ação judicial, em que se discute a legalidade da exclusão do contribuinte do REFIS, não impede, por si só, o andamento da execução fiscal, ainda mais quando não houver qualquer provimento judicial no sentido da suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou qualquer depósito do montante integral." (STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1261465, 2011).
844 O exaurimento da esfera administrativa ocorre quando, exercido o direito de defesa no processo administrativo fiscal, através da impugnação e dos recursos cabíveis, não haja mais a possibilidade de revisão administrativa do ato atacado. Em muitos países, como na Espanha, o exercício da defesa administrativa e seu exaurimento são condições para que o contribuinte possa recorrer à Justiça contra a exigência do fisco.
845 **Súmula 247** do extinto TFR: "Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei 6.830, de 1980." Vide também: STF, RE 104.264 e RE 103.400-9.
846 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, REsp 413.592, 2002.
847 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, REsp. 91.538, 1998.
848 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 615.335, 2004.
849 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, REsp 625.363, 2004.
850 STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, AgRgAg 538.820, 2004.

851 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro. CELSO DE MELLO, RE 521359 ED-AgR, out/2013.

852 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro. DIAS TOFFOLI, RE 550258 AgR, jun/2013.

853 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, EREsp 548.224/CE, nov/07.

854 "SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO OU REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR. FACULDADE DO CREDOR. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. 1. 'A sentença declaratória que, para fins de

compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido' (REsp 614.577/SC, Ministro Teori Albino Zavascki). 2. A opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor cabe ao contribuinte credor pelo indébito tributário, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito. ... Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp 1.114.404, 2010).

855 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro DJACI FALCÃO, RE 105552, 1985; STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RAFAEL MAYER, RE 103.400, 1984.

856 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp 787.408, 2006; STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Zavascki, REsp 754.586, 2006.

857 TRF4, Primeira Seção, Rel. Desa. Fed. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, CC 0008690-20. 2010.404.0000, 2010.

858 ASSIS, Araken de. Manual do Processo de Execução. 6ª ed. São Paulo: RT, 2000, p. 818.

859 STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, REsp 787.408, 2006; STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, CC 103229, 2010.

860 STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, EDAgRgCC 96.308, 2010.

Capítulo XXXIII – Direito Penal Tributário

182. Criminalização de condutas ligadas à tributação

Infrações à legislação tributária implicam, via de regra, sanções administrativas. São aplicadas multas moratórias, devidas em razão da simples extrapolação do prazo de vencimento do tributo,[861] ou multas de ofício, impostas pela Administração Tributária quando verifica a ocorrência de alguma irregularidade maior.[862] Há, também, as chamadas multas isoladas, aplicadas em face do descumprimento de obrigações acessórias de fazer, não fazer ou tolerar. Ainda no âmbito administrativo, há outras penas menos comuns como o cancelamento de registro especial do contribuinte produtor de cigarros que seja inadimplente sistemático e contumaz[863] e o perdimento de bens descaminhados.[864] É o chamado Direito Tributário Penal, de que cuidamos no item 81 desta obra.

Por vezes, contudo, o legislador criminaliza determinadas condutas que apresentam especial caráter ofensivo, exigindo inibição e repressão mais intensas. Assim é que passam a configurar crime, dando ensejo inclusive à aplicação de penas privativas de liberdade, sem prejuízo das sanções administrativas a que estão sujeitas. Estamos, então, no âmbito do Direito Penal Tributário, objeto deste Capítulo.

Aos crimes tributários aplicam-se os princípios próprios do Direito Penal, assegurando-se o respeito às garantias individuais da legalidade (art. 5º, XXXIX), da irretroatividade (art. 5º XL) e da pessoalidade (5º, XLV). Merecem especial atenção, ainda, o direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV) e a possibilidade da utilização do habeas corpus para o relaxamento de prisão irregular ou para o trancamento de ação penal sem justa causa (art. 5º, LXVIII).

Algumas condutas são previstas como crime no próprio Código Penal, outras em leis esparsas. São exemplos os artigos 168-A e 334 do CP, que cuidam da apropriação indébita de contribuições previdenciárias e do descaminho, e a Lei 8.137/90, que cuida dos crimes contra a ordem tributária.

Os tipos penais tributários configuram, normalmente, crimes materiais ou de resultado, pressupondo o inadimplemento de tributo devido.

183. Crimes tributários praticados por particulares

Há crimes tributários praticados por particulares, normalmente por contribuintes, substitutos, responsáveis e obrigados a prestações formais.

Alguns dos crimes estão previstos **no próprio Código Tributário**, outros **na Lei 8.137/90**, que define crimes contra a ordem tributária praticados por particulares. Enquanto, via de regra, os tipos comuns estão no código e os tipos especiais estão em leis esparsas, em matéria tributária acaba ocorrendo o inverso. BALTAZAR JUNIOR observa que "os tipos especiais, que são os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária (especial em relação ao crime de sonegação

de tributos em geral), estão no CP, enquanto o tipo comum (crime de sonegação de tributos em geral) está na lei especial, que é a Lei 8.137/90".[865]

É comum que os crimes tributários sejam perpetrados mediante falsidade material ou ideológica. Nesses casos, **o crime de falso restará absorvido** pelo crime previdenciário ou contra a ordem tributária, nos termos do entendimento firmado pelo STJ na sua **Súmula 17** relativamente ao estelionato: "Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido". Veja-se, adiante, item específico sobre a consunção.

184. Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária

A lei penal tipifica determinadas condutas visando à proteção de bens jurídicos. No caso dos crimes contra a ordem tributária, os principais bens protegidos são a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias.

A insignificância constitui critério para afastar a persecução penal, por ausência de justa causa, relativamente a condutas que, embora correspondentes à descrição do tipo penal, sejam de tal modo irrelevantes em função da diminuta ofensividade, que sequer afetem o bem protegido pela norma, não atraindo reprovabilidade que exija e justifique, minimamente, a resposta em nível penal. Trata-se do princípio da intervenção mínima do Estado, segundo o qual o direito penal só deve cuidar de situações graves e relevantes para a coletividade. Reconhece-se ao direito penal função subsidiária, deixando-se de penalizar as condutas típicas quando a lesão ao bem jurídico tutelado pela lei penal mostrar-se irrisória, porquanto, nessa situação, a sanção penal assumiria caráter desproporcional.

Para a incidência do princípio da **insignificância**, o Supremo Tribunal Federal entende que, além do valor material do objeto do crime, devem estar presentes, de forma concomitante, os seguintes requisitos: a) conduta minimamente ofensiva; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e d) lesão jurídica inexpressiva (HC 115319, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 04/06/2013, processo eletrônico DJe-114 Divulg 14-06-2013 Public 17-06-2013).

Quando a **lesão ao bem tutelado for diminuta**, não se justifica a persecução penal. Isso porque haveria **desproporção absoluta** entre o bem protegido e a restrição imposta ao agente. A liberdade é direito fundamental, só se justificando restrição ao seu exercício quando efetivamente necessária, embora se deva considerar que penalidades de até quatro anos podem ter a privação de liberdade substituída por penas restritivas de direito e que, portanto, nem toda condenação penal leva ao encarceramento.

Nas hipóteses em que o tributo iludido ou sonegado tem valor diminuto, assim considerado aquele relativamente ao qual a lei dispensa a própria cobrança judicial pelo fisco, entende-se que não há justificativa para a persecução penal. Como afirma BALTAZAR JUNIOR, "... se a Fazenda não executa civilmente em razão do valor,

tampouco se justificaria uma condenação criminal".[866] Para HUGO DE BRITO MACHADO, "é indiscutível o acerto do princípio segundo qual não se deve punir aquele que pratica fato sem conteúdo economicamente significativo".[867]

Em suma, não se justifica a punição do agente quando o legislador, em face da pequena dimensão da lesão, dispensa a própria reparação civil, no caso a cobrança do tributo que tenha deixado de ser pago e da multa de ofício imposta pela infração cometida.

É o que se costuma designar, em matéria penal, por "princípio da insignificância".

O STF já decidiu que "uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal", forte nos **princípios** "**da subsidiariedade**, da fragmentariedade, da necessidade e da **intervenção mínima** que regem o Direito Penal". Desse modo, determinou o trancamento da ação penal por crimes relativos a descaminho que implicaram o não pagamento de tributos em montante inferior a dez mil reais.[868] O STJ segue a mesma orientação.[869]

O art. 20 da Lei 10.522, com a redação da Lei 11.033/04, dispõe no sentido de que: "Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do procurador da Fazenda nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a **R$ 10.000,00 (dez mil reais)**". A Portaria nº 45/2012 ampliou esse patamar para R$ 20.000,00 (vinte mil reais), mas o STJ firmou posição no sentido de que a insignificância deve continuar a ser verificada segundo o patamar de R$ 10.000,00 estabelecido por lei.[870]

Entende-se que: "O mesmo raciocínio aplicado ao delito de descaminho, quanto à incidência do princípio da insignificância, deve ser adotado para o crime de não recolhimento das contribuições para a previdência social".[871]

Todavia, há casos em que, não obstante o pequeno valor do tributo iludido, sonegado ou apropriado, há outros elementos que apontam para a periculosidade e alta reprovabilidade da conduta. Quando o descaminho é praticado em contexto de reiteração delitiva, a resposta penal se impõe como instrumento para fazer cessar a violação à ordem. Também nos casos em que o descaminho se dá mediante uso de documento falso, em que o crime-meio, por si só, é de alta reprovabilidade e que, mesmo sendo absorvido pelo crime fim, evidencia especial potencial ofensivo da conduta, premeditação e ousadia perante autoridade pública, não é possível considerar-se a infração insignificante.

Entende, o STF, que a reiteração delitiva afasta a insignificância da conduta "em razão do alto grau de reprovabilidade" do comportamento.[872] Em casos tais, destacou: "Embora seja reduzida a expressividade financeira do tributo omitido ou sonegado pelo paciente, não é possível acatar a tese de irrelevância material da conduta por ele praticada, tendo em vista ser ela uma prática habitual na sua vida pregressa, o que demonstra ser ele um infrator contumaz e com personalidade voltada à prática delitiva, ainda que, formalmente, não se possa reconhecer, na espécie, a existência da reincidência". [873] Aliás, já afirmara há mais tempo: "o reconhecimento da **insignificância** material da conduta

increpada ao paciente serviria muito mais como um deletério incentivo ao cometimento de novos delitos do que propriamente uma injustificada mobilização do Poder Judiciário”.[874] O STJ segue a mesma linha, tendo decidido que, se a “contumácia delitiva é patente”, não há como “deixar de reconhecer, em razão dela, o elevado grau de reprovabilidade do comportamento do agravante, bem como a efetiva periculosidade ao bem jurídico que se almeja proteger, de modo a impedir a aplicação do princípio da insignificância”.[875] Ainda: “Inaplicável o princípio da insignificância quando configurada a habitualidade na conduta criminosa”.[876]

185. O falso como crime-meio e consunção

Há crimes perpetrados como simples meios para o cometimento de outros, sem potencial lesivo autônomo. Nesses casos, o chamado crime-meio é considerado absorvido pelo crime-fim e, por isso, não resta punido de modo autônomo.

Em matéria tributária, isso é muito comum, figurando como crime-meio, via de regra, a falsificação de documento ou a falsidade ideológica.

Por vezes, isso ocorre em sede de descaminho, conforme se verifica do seguinte julgado: “1. Hipótese na qual o recorrido supostamente utilizou notas fiscais falsas com a finalidade única de facilitar o transporte, em território nacional, de produtos estrangeiros que sabia terem sido irregularmente importados, e os documentos contrafeitos não detinham potencialidade lesiva autônoma, razões pelas quais é cabível a incidência do princípio da consunção, de forma a considerar absorvido o falso pelo delito de descaminho”.[877] Também ocorre, por exemplo, em casos de sonegação de contribuições previdenciárias: “O crime de falso (artigo 297, §§ 3º e 4º, do Código Penal), cometido com o fim de omitir o recolhimento de contribuições sociais previdenciárias, constitui crime-meio, sendo absorvido pelo crime-fim (artigo 337-A, do Código Penal), quando nele esgota sua potencialidade lesiva”.[878] Mas é preciso ter em conta que “Os crimes de falso somente são absorvidos pelo crime de sonegação fiscal quando constitui meio/caminho necessário para a sua consumação”.[879]

Aplica-se simplesmente a penalidade pela infração maior, desconsiderando-se a infração que lhe serviu de instrumento. Com a absorção do crime-meio, não resta justa causa para que o agente seja denunciado pelo crime-meio.[880] Deverá ser processado e julgado apenas pelo crime-fim.

Conforme ensina FERNANDO DE ALMEIDA PEDROSO: “Na consunção (lex consumens derogat legi consumptae) ocorre uma continência de tipos. Alguns tipos são absorvidos e consumidos por outro, denominado consuntivo, dentro de uma linha evolutiva ou de fusão que os condensa numa relação de continente a conteúdo. O tipo consuntivo, que atrai os demais para o seu campo de força, prevalece e predomina a final como uma unidade, pois desintegra e dilui os outros em seu contexto. O tipo consuntivo pode exercer sua força atrativa sobre fatos típicos anteriores (efeito ex tunc), tornando-os ante factum impuníveis, ou absorver fatos ulteriores (efeito ex nunc), fazendo-os post factum impuníveis”.[881]

A existência do crime-meio não é, todavia, desprezível. Poderá ser considerada para a avaliação da situação como um todo, afastando eventual insignificância do crime-fim e servindo de circunstância judicial desfavorável a ser considerada quando da fixação da pena base. Há entendimento, no entanto, no sentido de que o falso, como crime-meio, não interfere no reconhecimento da insignificância do crime-fim: "Se a conduta 'fim' é irrelevante para a intervenção penal, a conduta-meio (contrafação de nota fiscal) também o é, uma vez que a intenção da denunciada era deixar de pagar os tributos devidos. Portanto, o falsum (artigo 299 do CP) deve ser absorvido pelo descaminho, aplicando-se o princípio da consunção".[882]

Quando o falso não exaurir seu potencial lesivo no crime-fim, deverá ser considerado de modo autônomo, verificando-se, então, concurso de crimes. Veja-se o seguinte precedente:

> "PENAL. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA VERIFICADA EM CONTRATO SOCIAL E POSTERIORES ALTERAÇÕES. EXAURIMENTO DA POTENCIALIDADE LESIVA. INEXISTÊNCIA. 1. O crime de falso, qualificado como crime-meio, é absorvido pela fraude, caracterizada como crime-fim, quando a potencialidade lesiva do primeiro é exaurida na prática do segundo. 2. A potencialidade lesiva da falsidade ideológica inserida em contrato social e em suas respectivas alterações não é exaurida na supressão de tributo, ainda que essa possa ter sido a única intenção inicial dos acusados. Assim já afirmou o Supremo Tribunal Federal, tendo em vista que 'o contrato visa a regular situações jurídicas específicas e importantes da vida da sociedade, e não se adstringindo a permitir ao Fisco, por meio da desconsideração da personalidade jurídica, executar-lhe os sócios. O contrato social disciplina direitos e obrigações dos sócios, cuida da administração da sociedade e, em caráter geral, governa as relações desta com terceiros, donde a especial importância que assume na vida comercial e dos negócios, reconhecida pela publicidade de que se deve revestir com o registro.' (HC 91.542, 2ª Turma, Rel. Ministro Cezar Peluso, DJe 15-02-2008)".[883]

Cada situação, portanto, merece análise própria à luz do caso concreto.

186. Constituição definitiva do crédito tributário como elemento essencial dos crimes materiais contra a ordem tributária

A configuração dos tipos penais de crimes materiais contra a ordem tributária praticados por particulares, descritos no art. 1º da Lei 8.137/90 – como a supressão ou redução de tributo mediante omissão de informação ou declaração falsa, falsificação ou alteração de nota fiscal ou ainda não fornecimento de nota fiscal quando da venda de mercadoria ou prestação de serviço – depende da existência e exigibilidade do crédito tributário que tenha deixado de ser pago em razão das referidas condutas. Note-se que suprimir tributo indevido seria crime impossível.

O STF editou a **Súmula Vinculante 24** com o seguinte teor: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90,

antes do lançamento definitivo do tributo". Quando da aprovação dessa Súmula, disse o Min. CELSO DE MELLO que a instauração da persecução penal antes do lançamento definitivo do tributo implicaria "instauração prematura, abusiva e destituída de justa causa". Anteriormente, o STF já decidira que: "Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei 8.137/90". E esclarecera: "É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário (an debeatur) e determinado o respectivo valor (quantum debeatur), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal". Entendeu, então, que: "A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico".[884] Ainda: "Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo".[885]

Daí por que a configuração do tipo dependerá da regular e definitiva constituição do crédito tributário na esfera administrativa, ou seja, de que já tenha restado inequívoco, após o julgamento da impugnação e dos recursos do contribuinte, que o tributo era mesmo devido e que não foi pago.

Desse modo, a pendência de impugnação ou recurso administrativo no âmbito do processo administrativo fiscal implica ausência de justa causa à ação penal.[886]

Deve-se considerar, todavia, que, quando a impugnação ou o recurso são parciais, considera-se definitivamente constituído o crédito relativamente à parte não impugnada ou não recorrida, conforme já destacamos ao cuidar do processo administrativo-fiscal. O art. 17 do Dec. 70.235/72 é inequívoco no sentido de que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. E o art. 21, § 1º, do Dec. 70.235/72[887] determina que, antes da remessa dos autos para julgamento, sejam formados autos apartados para imediata cobrança da parte não impugnada. Assim, quanto às rubricas não impugnadas, não há suspensão da exigibilidade do crédito, nada impedindo a sua cobrança, tampouco o curso do prazo prescricional tributário relativamente a tal valor. Caso o crédito já definitivamente constituído seja suficiente para caracterizar o tipo penal, também não será necessário aguardar o final de todo o processo administrativo fiscal para o oferecimento da denúncia.

Importa considerar que o lançamento pela autoridade é dispensado quando o crédito tenha sido formalizado pelo próprio contribuinte através de declaração prestada ao Fisco ou por confissão de débito para fins de parcelamento. Dispõe a **Súmula 436** STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". A formalização do crédito por essa via é suficiente para que se considere o crédito definitivamente

constituído. Nesse caso, não há que se esperar por processo administrativo-fiscal.

Mas, "enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo".[888] [889]

187. Continuidade delitiva nos crimes contra a ordem tributária

É muito comum que idêntico crime seja praticado diversas vezes pelo mesmo agente, o que se denomina de reiteração delitiva. Em certos casos, a reiteração se dá em face das mesmas condições de tempo, lugar e maneira de execução, configurando, então, o que se chama de continuidade delitiva.

O Direito Penal cuida das reiterações delitivas, determinando a aplicação de um critério que afasta a simples soma das penas, fazendo com que, em vez disso, seja aplicada a pena da infração mais grave aumentada de um sexto a dois terços, conforme determina o art. 71 do CP: "Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subseqüentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços". Mas, quanto às multas, determina sua aplicação distinta e integral, nos termos do art. 72 do CP.

O STF esclarece que: "A continuidade delitiva se configura pela sucessão de crimes autônomos de idêntica espécie – praticados nas mesmas condições de tempo, lugar e maneira de execução – e que se considera um só crime por fictio iuris (ficção de direito)".[890]

A continuidade delitiva é bastante comum em matéria tributária, porquanto as respectivas obrigações muitas vezes se repetem mês a mês, de modo que, se o contribuinte adotar prática que implique sonegação, acabará por fazê-lo repetidas vezes. Exemplo é caso do contribuinte que "praticou várias infrações contra a ordem tributária 'calçando' inúmeras notas fiscais nos exercícios de 1994 a 1996, o que ensejou o reconhecimento da continuidade delitiva".[891] Também já se decidiu: "Tratando-se de sonegação fiscal que se perpetrou por dois exercícios financeiros, é correta a aplicação da continuidade delitiva na fração de 1/6 (um sexto)".[892] Ocorrerá continuidade inclusive em interstícios anuais, desde que configure a reiteração própria da figura tributária respectiva: "8. A circunstância de cada fato delituoso distar do outro em aproximadamente doze meses não impede o reconhecimento da continuidade delitiva, uma vez que, tratando-se de supressão do pagamento de tributo cujo ajuste ocorre anualmente, impossível que o período entre as condutas seja inferior a um ano".[893] Veja-se, ainda: "3. Apesar de os créditos tributários serem constituídos na mesma data, sendo concernentes a anos-calendários diversos, há de incidir o percentual de continuidade delitiva".[894]

Na continuidade delitiva, toma-se apenas a pena do delito mais grave, aumentando-a

de um sexto a dois terços. Conforme o STJ, "o aumento operado em face da continuidade delitiva deve levar em conta o número de infrações cometidas", tendo considerado, no caso analisado, que "os delitos foram praticados entre as competências de 01/94 a 07/97", entendendo adequado, por isso, "o acréscimo pela continuidade delitiva na fração máxima de 2/3".[895]

Por fim, vale anotar que o "acréscimo resultante do reconhecimento da continuidade delitiva não é computado para fins de verificação do lapso prescricional".[896] Aliás, é o que resta consolidado na Súmula 497 do STF: "Quando se tratar de crime continuado, a prescrição regula-se pela pena imposta na sentença, não se computando o acréscimo decorrente da continuação".

188. Descaminho

O descaminho é definido como crime no art. 334 do Código Penal.[897] Consiste em **iludir**, no todo ou em parte, **o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria**. Também incorre nas mesmas penas, nos termos do § 1º de tal artigo, dentre outros, quem vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza no exercício de atividade comercial ou industrial mercadoria introduzida clandestinamente no País ou que sabe importada fraudulentamente, assim como quem adquire, recebe ou oculta, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria estrangeira desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentação que sabe ser falsa. Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos desse artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências, conforme previsão do § 2º.

O descaminho não se confunde com o contrabando, embora sejam definidos no mesmo artigo e apenados do mesmo modo. O contrabando é a importação ou exportação de mercadoria proibida.

A pena, tanto para o descaminho como para o contrabando, é de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se em dobro, contudo, se o crime é praticado em transporte aéreo, conforme o § 3º do mesmo artigo.

Só se revela insignificante a conduta que, a par de ter efeitos econômicos diminutos, não consubstancie, pelas suas características, periculosidade e reprovabilidade. Assim é que: "A aplicação do princípio da insignificância enseja o trancamento da ação penal quando o descaminho for diminuto e não estiver no contexto de reiteração delitiva".[898] Conforme já destacado no item relativo à insignificância, só deixará de ser considerado crime o descaminho que implique ilusão de tributos em montante inferior a dez mil reais, sujeitando-se, nesse caso, apenas à sanção administrativa de perdimento. A jurisprudência tem assentado que devem ser computados os montantes do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados incidente na importação. Não há razão, porém, para que não se considere, também, ICMS-Importação e, ainda, as contribuições de seguridade social que incidem sobre a importação, quais sejam, o PIS-Importação e a Cofins-Importação. O STJ tem afastado a consideração dos montantes

dessas contribuições sob o argumento de que não incidem em caso de perdimento, forte no art. 2º, III, da Lei 10.865/04.[899] Fosse consistente o argumento, também não poderia ser considerado sequer o montante de imposto de importação, que também não incide sobre produtos sujeitos ao perdimento, nos termos do art. 1º, § 4º, III, do DL 37/66, com a redação da Lei 10.833/03. Para a verificação dos valores descaminhados, o que se deve tomar em consideração é aquilo que seria devido em uma operação normal de tributação. Daí por que entendemos que os tributos iludidos são todos aqueles que teriam sido pagos se a operação tivesse sido realizada de modo regular. Se não puderem, as contribuições, ser enquadradas como impostos, certamente poderão ser enquadradas como direitos para fins de enquadramento no art. 334 do CP.

Para o início da persecução penal pela prática do crime de descaminho, não se mostra indispensável a conclusão de procedimento administrativo.[900] Inaplicável, assim, a Súmula Vinculante nº 24.

A apreensão da mercadoria em zona primária configura a modalidade tentada.

É muito comum que pessoas sejam contratadas para realizar a internalização dos produtos com ilusão do pagamento dos tributos, caso em que, por certo, estarão praticando o descaminho. Mas "A obtenção de lucro/vantagem já se encontra implícito no tipo penal (contrabando ou descaminho), de forma que a 'paga ou promessa de recompensa' não deve ser considerada na dosimetria para exasperar a pena (artigo 62, inciso IV, do CP)".[901]

189. Apropriação indébita tributária

A apropriação indébita tributária está estritamente **relacionada à substituição tributária**. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse.

A Lei 8.137/90, que cuida dos crimes contra a ordem tributária, é que define, em seu art. 2º, inciso II, que constitui crime "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos".[902] Note-se que a norma é genérica, alcançando qualquer tributo ou contribuição social para a qual a lei preveja a sistemática da substituição tributária. A pena é de seis meses a dois anos.

Há norma especial, com pena maior – de dois a cinco anos –, quanto à **apropriação indébita de contribuições previdenciárias**. Trata-se do art. 168-A do Código Penal, incluído pela Lei 9.983/00. Segundo tal dispositivo, incorre em apropriação indébita quem deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal. O repasse, atualmente, faz-se à União que, por força da Lei

11.457/07, é o atual sujeito ativo das contribuições previdenciárias devidas pelos empregados, recolhidas pelos empregadores enquanto substitutos tributários. A União recebe tais valores e os repassa ao Instituto Nacional do Seguro Social.

Ressalto que "não há necessidade da comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados à previdência social".[903] "O dolo do crime de apropriação indébita de contribuição previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e das formas legais, não se exigindo o animus rem sibi habendi, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o especial fim de agir ou o dolo específico de fraudar a Previdência Social, como elemento essencial do tipo penal".[904] Aliás, o próprio STF já decidiu que "quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária".[905]

Mas há quem entenda que, embora o tipo do art. 168-A do Código Penal seja omissivo próprio, "não se esgota somente no 'deixar de recolher', isto significando que, além da existência do débito, haverá a acusação de demonstrar a intenção específica ou vontade deliberada de pretender algum benefício com a supressão ou redução, já que o agente 'podia e devia' realizar o recolhimento".[906] Esse aspecto, por vezes, é considerado quando da análise da culpabilidade. Efetivamente, importa ter em conta o quanto afirmado pelo STF: "No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, tem-se admitido, tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade a precária condição financeira da empresa, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido. Configuração a ser aferida pelo julgador, conforme um critério valorativo de razoabilidade, de acordo com os fatos concretos revelados nos autos, cabendo a quem alega tal condição o ônus da prova, nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal. Deve o julgador, também, sob outro aspecto, aferir o elemento subjetivo do comportamento, pois a boa-fé é requisito indispensável para que se confira conteúdo ético a tal comportamento".[907]

A pena é de reclusão de dois a cinco anos e multa.[908]

190. Sonegação de tributos

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal.

O **uso de fraude**, consistente em omitir declaração, proceder a falsificação material ou ideológica ou usar documento falso como instrumento para sonegar ao Fisco o conhecimento do surgimento da obrigação tributária e o próprio montante devido é prática reprimida administrativa e penalmente. Administrativamente, aplica-se penalidade de ofício bastante pesada que, na esfera federal, sói ficar em 75% e 150%.

Penalmente, pode resultar em pena de detenção de seis meses a dois anos e multa ou, tratando-se de sonegação de contribuição previdenciária, em pena de reclusão de dois a cinco anos, e multa.

Vale considerar, no ponto, o entendimento do STJ em acórdão conduzido pelo Ministro FELIX FISCHER: "Tendo em vista que as esferas administrativa e penal são, em regra, independentes, a aplicação por parte da autoridade fiscal de multa relativa a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo devido em percentual diverso daquele reservado para os casos de fraude, conluio e sonegação, não obsta que na esfera penal se conclua pela ocorrência de fraude".[909]

BALTAZAR JUNIOR destaca que: "Como traço comum em todas as hipóteses de sonegação está a ideia de fraude consistente em omissão de informação quando existente o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação, omissão de operação tributável etc.".[910]

Agente do crime de sonegação não é a pessoa jurídica, mas a pessoa física, como o diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica com poder de gestão, o contador que prepara os documentos fiscais etc.

Note-se que a simples condição de sócio não atrai sequer a responsabilidade tributária, ou seja, não implica sequer que tenha de suportar, com o seu patrimônio, os tributos devidos pela sociedade. Isso porque não se confundem a pessoa jurídica com a pessoa física dos sócios. Tanto a responsabilidade tributária do sócio, como a penal em casos de sonegação fiscal, dependem de que o sócio tenha poderes de gestão e que se lhe possa atribuir pessoalmente a infração.

Os arts. 1º e 2º[911] da Lei 8.137/90 dispõem sobre a **sonegação de tributos em geral**.

O art. 1º define crimes materiais que, portanto, tem como condição objetiva de punibilidade o lançamento definitivo dos respectivos tributos (Súmula Vinculante nº 24). Constitui crime "suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório", mediante as condutas de "omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias", "fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal", "falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável", "elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato" ou "negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação".[912] A pena cominada é de reclusão de dois a cinco anos e multa.

O art. 2º da Lei 8.137/90 define crimes formais, sujeitos a pena inferior: detenção de seis meses a dois anos e multa.[913] Constitui crime "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo", "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos", "exigir, pagar ou receber, para

si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”, “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento” e “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.

E há o tipo específico de **sonegação de contribuição previdenciária**, art. 337-A do Código Penal, acrescido pela Lei 9.983/00:

> “Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. § 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – (VETADO); II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. § 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. § 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.”

Cada um desses dispositivos, como se vê, desdobra-se em diversas condutas.

191. Falsificação de papéis públicos tributários

Na criminalização de condutas de alto potencial ofensivo relacionadas à tributação, encontramos falsificações que constituem instrumento para a ilusão de tributos, como “prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”, “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável” e, ainda, “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”. Tais falsidades estão definidas nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90 e foram tratadas em item anterior “crime de sonegação fiscal”.

O art. 293, I, do Código Penal, contudo, traz duas formas específicas de crime contra a

fé pública, que dizem respeito à tributação, em que a falsificação implica crimes por si mesma, caracterizando crimes formais: "Art. 293. Falsificar, fabricando-os ou alterando-os: I – selo destinado a controle tributário, papel selado ou qualquer papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributo; [...] V – talão, recibo, guia, alvará ou qualquer outro documento relativo a arrecadação de rendas públicas ou a depósito ou caução por que o poder público seja responsável;".[914] Sujeita tais condutas delitivas à pena de reclusão de dois a oito anos, e multa.

192. Crimes tributários praticados por funcionários públicos

Tanto o Código Penal como leis esparsas definem crimes relacionados à tributação que têm como agente funcionário público.

Note-se, desde já, que o **conceito de funcionário público** para fins penais não equivale ao conceito administrativo. Para fins penais, funcionário público é qualquer pessoa que esteja desempenhando alguma função pública, ainda que em caráter precário, temporário, sem vínculo, como estagiário, mesário etc.

Conforme o art. 327 do Código Penal, com a redação das Leis 6.799/80 e 9.983/00: "Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública". O Código estabelece, ainda, equiparações: "§ 1º Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública".

Há **agravante** para os funcionários ocupantes de cargos em comissão ou função de direção ou assessoramento: "§ 2º A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público".

Na definição dos crimes, o Código Penal cuida do excesso de exação e da facilitação do descaminho. A Lei 8.137/90, ao definir os crimes contra a ordem tributária, considera crimes funcionais contra a ordem tributária três condutas de funcionários públicos distintas: o extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal, a corrupção passiva fiscal e a advocacia administrativa fiscal.

193. Excesso de exação

A conduta do funcionário público que **exige tributo "que sabe ou deveria saber indevido"** ou que, ao exigir o pagamento de tributo devido, **"emprega meio vexatório ou gravoso"** que a lei não autoriza configura crime de excesso de exação, com pena de reclusão de três a oito anos e multa, conforme definido pelo art. 316, § 1º, do Código Penal.

Também incorre em excesso de exação o funcionário que "**desvia, em proveito**

próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres púbicos", com pena de dois a doze anos e multa, conforme o § 2º do mesmo dispositivo legal.

Trata-se de uma variações do crime de concussão, definido no caput do art. 316: "Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida".

194. Facilitação ao descaminho

Outra conduta de funcionário público que configura crime relacionado à tributação, definida no art. 318 do Código Penal,[915] é facilitar a prática de descaminho, ou seja, facilitar o ingresso de produtos no país, ou a saída, iludindo o pagamento dos tributos incidentes na importação ou na exportação.

O descaminho ocorre, por exemplo, quando alguém tenta desviar produtos da fiscalização alfandegária de modo a introduzi-los no país sem o devido despacho aduaneiro e sem o pagamento dos tributos respectivos, normalmente utilizando-se de subterfúgios como a utilização de rotas alternativas a ocultando mercadorias para que não sejam vistas.

A facilitação do descaminho pode ocorrer quando o funcionário avisa aos agentes os horários em que não haverá fiscalização, quando permite que passem ao largo da fiscalização ou sem sujeitarem-se aos procedimentos normais, de modo que não sejam flagrados com o produto trazido.

A pena para o funcionário é de três a oito anos e multa.

195. Extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal

A Lei 8.137/90, ao definir os crimes contra a ordem tributária, considera crimes funcionais contra a ordem tributária três condutas de funcionários públicos.

A primeira das condutas previstas no art. 3º da Lei 8.137/90 como crime contra a ordem tributária praticada por funcionário público consiste em **extraviar, sonegar ou inutilizar documentos de que tenha a guarda em razão da função, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo**. Diz a lei no inciso I do art. 3º: "extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social".[916]

Trata-se de uma versão, relacionada à tributação, do crime de extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento.[917] A conduta do funcionário, nesse caso, visa a prejudicar o obrigado tributário, porquanto tais documentos poderiam demonstrar o descabimento ou o excesso da exigência. Podemos denominá-lo, assim, de crime **extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal**.

196. Corrupção passiva fiscal

A Lei 8.137/90, no inciso II do seu art. 3º, também define como crime praticado por funcionário público contra a ordem tributária **exigir, solicitar ou receber vantagem indevida ou promessa de vantagem para deixar de lançar ou cobrar tributo**. Eis a definição legal, ipsis literis: "exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente".[918]

Trata-se de uma variação da corrupção passiva[919] relacionada à fiscalização tributária. Podemos denominá-lo, assim, de **corrupção passiva fiscal**.

É o recebimento de propina para não constituir crédito tributário cuja existência o fiscal tenha verificado ou poderia verificar no exercício das suas funções.

197. Advocacia administrativa fiscal

A terceira conduta definida como crime no art. 3º da Lei 8.137/90, em seu inciso III, consiste em patrocinar interesse privado perante a administração fazendária valendo-se da sua função. Os termos utilizados pelo legislador são: "patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público". É uma variação do crime de advocacia administrativa[920] quando relacionada à tributação.[921] Podemos denominá-lo, assim, de **advocacia administrativa fiscal**.

Notas

861 Art. 61 da Lei 9.430/96.
862 Art. 44 da Lei 9.430/96.
863 Art. 2º, II, do DL 1.597/77, cuja constitucionalidade está sendo analisada pelo STF no RE 550.769/RJ, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA.
864 Arts. 104 e 105 do Decreto-Lei 37/66, 23 e 27 do Decreto-Lei 1.455/76 e 675 segs. do Dec. 6.759/09.
865 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo Crimes Tributários: Novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º. In: Estado de Direito nº 31, 2011, p. 443.
866 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Tributários: novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12382/11, art. 6º. In: Estado de Direito nº 31, 2011, p. 461.
867 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 83.
868 "HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. MONTANTE DOS IMPOSTOS NÃO PAGOS. DISPENSA LEGAL DE COBRANÇA EM AUTOS DE EXECUÇÃO FISCAL. LEI Nº 10.522/02, ART. 20. IRRELEVÂNCIA ADMINISTRATIVA DA CONDUTA. INOBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS QUE REGEM O DIREITO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. ORDEM CONCEDIDA. 1. De acordo com o artigo 20 da Lei nº 10.522/02, na redação dada pela Lei nº 11.033/04, os autos das execuções fiscais de débitos inferiores a dez mil reais serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, em ato administrativo vinculado, regido pelo princípio da legalidade. 2. O montante de impostos supostamente devido pelo paciente é inferior ao mínimo legalmente estabelecido para a execução fiscal, não constando da denúncia a referência a outros débitos em seu desfavor, em possível continuidade delitiva. 3. Ausência, na hipótese, de justa causa para a ação penal, pois uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal. Princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade, da necessidade e da intervenção mínima que regem o Direito Penal. Inexistência de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado. 4. O afastamento, pelo órgão fracionário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, da incidência de norma prevista em lei federal aplicável à hipótese concreta, com base no art. 37 da Constituição da República, viola a cláusula de reserva de plenário. **Súmula Vinculante** nº 10 do Supremo

Tribunal Federal. 5. Ordem concedida, para determinar o trancamento da ação penal." (STF, Segunda Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, HC 92438, 2008).
869 "1. Pacificou-se no STF e no STJ a compreensão de que autuações fiscais aduaneiras aquém de dez mil reais não possuem dignidade penal, à luz do princípio da insignificância, que evidencia no comportamento atipicidade material em relação ao art. 334 do Código Penal." (STJ, Sexta Turma, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, HC 137.144/PE, 2011).

870 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, AgRg no AREsp 323.486/RS, dez/2013.

871 STJ, Sexta Turma, Rel. Ministro OG FERNANDES, AgRg no REsp 1260561/RS, nov/2012.

872 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, HC 115.514, mar/2013.

873 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, HC 115.869, abr/2013.

874 STF, Primeira Turma, Rel. Ministro AYRES BRITTO, HC 96.202, mai/2010.

875 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, AgRg no REsp 1300640/RS, nov/2012.

876 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministro REGINA HELENA COSTA, AgRg no AREsp 323.486/RS, dez/2013.

877 TRF4 Oitava Turma, Rel. p/Acórdão VICTOR LUIZ DOS SANTOS LAUS, D.E. 5006973-57.2012. 404.7002, 29/10/2013

878 TRF4, Quarta Seção, Rel. p/Acórdão MARCELO DE NARDI, ENUL 5000930-14.2011.404.7205, D.E. 23/10/2013.

879 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministro JORGE MUSSI, AgRg no REsp 1246165/MG, fev/2012.

880 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, RHC 31.321/PR, mai/2013.

881 PEDROSO, Fernando de Almeida. Direito Penal. Vol. 1. Método, 2008, p. 678.

882 TRF4, Sétima Turma, Rel. p/Acórdão SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, ACR 5004593-61.2012. 404.7002, D.E. 11/09/2013.

883 TRF4, Quarta Seção, Rel. VICTOR LUIZ DOS SANTOS LAUS, ENUL 0012893-32.2005.404.7200, ago/2013.
884 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, Pet 3593 QO, 2007.
885 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, HC 81611, 2003.
886 STF, Segunda Turma, Rel. Ministro EROS GRAU, HC 91725, 2009.
887 Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. § 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. § 2º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do artigo 63. (Redação dada ao caput, §§ 1º e 2º pela Lei 8.748, de 09.12.1993.) § 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva. (O art. 5º do DL 1.715/79 extinguiu a declaração de devedor remisso.) § 4º O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á aos casos em que o sujeito passivo não cumprir as condições estabelecidas para a concessão de moratória. § 5º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias ou outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do artigo 63.
888 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, HC 81611, 2003.

889 Vide, ainda: MACHADO, Hugo de Brito. Início do prazo de prescrição no crime de supressão ou redução de tributo. RDDT nº 211/80, abr/2013.

890 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro AYRES BRITTO, AP 516, set/2010.

891 STJ, Sexta Turma, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, AgRg no REsp 1134070/ES, fev/2013.

892 TRF4, Sétima Turma, Rel. p/Acórdão MARCELO DE NARDI, ACR 5001237-55.2012.404.7100, D.E. 24/10/2013.

893 TRF4, Oitava Turma, Rel. JOÃO PEDRO GEBRAN NETO, ACR 5003394-63.2010.404.7005, D.E. 28/11/2013.

894 TRF4, Sétima Turma, Rel. p/Acórdão SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, 5017655-43.2013.404.7000, D.E. 04/09/2013.

895 STJ, Quinra Turma, Rel. Ministra LAURITA VAZ, HC 183.636/PR, ago/2012.

896 TRF4, Oitava Turma, Rel. VICTOR LUIZ DOS SANTOS LAUS, HC 0002593-96.2013.404.0000, D.E. 20/06/2013.

897 Código Penal: “Contrabando ou descaminho Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena – reclusão, de um a quatro anos. § 1º Incorre na mesma pena quem: a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho; c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. § 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. § 3º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo”.

898 TRF4, Oitava Turma, Rel. p/Acórdão Des. Fed. LEANDRO PAULSEN, HC 5026502-82.2013.404.0000, D.E. 18/12/2013.

899 STJ, Sexta Turma, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, AgRg no REsp 1417984/SC, nov/2013.

900 TRF4, Oitava Turma, Rel. p/Acórdão Des. Fed. LEANDRO PAULSEN, ACR 0007108-96.2008.404.7002, D.E. 07/01/2014.

901 TRF4, Oitava Turma, Rel. p/Acórdão Des. Fed. LEANDRO PAULSEN, ACR 5009709-82.2011.404.7002, D.E. 06/12/2013.

902 Lei 8.137/90: “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: ... II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”.

903 STJ, Sexta Turma, Rel. Ministro OG FERNANDES, AgRg no Ag 1083417/SP, jun/2013.

904 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministra LAURITA VAZ, AgRg no REsp 1217274/RS, mar/2013.

905 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro AYRES BRITTO, AP 516, set/2010.

906 STJ, Sexta Turma, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, AgRg no Ag 1388275/SP, mai/2013.

907 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro AYRES BRITTO, AP 516, set/2010.

908 Código Penal, art. 168-A, incluído pela Lei 9.983/00: “CAPÍTULO V DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA ... Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. § 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. § 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais”.

909 STJ, Quinta Turma, Rel. Ministro FELIX FISCHER, HC 49.470/PB, 2006.

910 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Tributários: novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12382/11, art. 6º. In: Estado de Direito nº 31, 2011, p. 442.

911 À exceção do inciso II deste artigo 2º, que cuida da apropriação indébita.

912 Lei 8.137/90: “CAPÍTULO I – Dos Crimes Contra a Ordem Tributária – Seção I – Dos crimes praticados por particulares –Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei 9.964, de 10.4.2000) I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta

de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V".

913 Lei 8.137/90: "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa".

914 Código Penal, art. 293, com a redação da Lei 11.035/04: "CAPÍTULO II – DA FALSIDADE DE TÍTULOS E OUTROS PAPÉIS PÚBLICOS – Falsificação de papéis públicos Art. 293. Falsificar, fabricando-os ou alterando-os: I – selo destinado a controle tributário, papel selado ou qualquer papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributo; [...] V – talão, recibo, guia, alvará ou qualquer outro documento relativo a arrecadação de rendas públicas ou a depósito ou caução por que o poder público seja responsável; [...] Pena – reclusão, de dois a oito anos, e multa. § 1º Incorre na mesma pena quem: I – usa, guarda, possui ou detém qualquer dos papéis falsificados a que se refere este artigo; II – importa, exporta, adquire, vende, troca, cede, empresta, guarda, fornece ou restitui à circulação selo falsificado destinado a controle tributário; III – importa, exporta, adquire, vende, expõe à venda, mantém em depósito, guarda, troca, cede, empresta, fornece, porta ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, produto ou mercadoria: a) em que tenha sido aplicado selo que se destine a controle tributário, falsificado; b) sem selo oficial, nos casos em que a legislação tributária determina a obrigatoriedade de sua aplicação. § 2º Suprimir, em qualquer desses papéis, quando legítimos, com o fim de torná-los novamente utilizáveis, carimbo ou sinal indicativo de sua inutilização: Pena – reclusão, de um a quatro anos, e multa. § 3º Incorre na mesma pena quem usa, depois de alterado, qualquer dos papéis a que se refere o parágrafo anterior. § 4º Quem usa ou restitui à circulação, embora recibo de boa-fé, qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem este artigo e o seu § 2º, depois de conhecer a falsidade ou alteração, incorre na pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, ou multa. § 5º Equipara-se a atividade comercial, para os fins do inciso III do § 1º, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino, inclusive o exercido em vias, praças ou outros logradouros públicos e em residências".

915 Código Penal: "Facilitação de contrabando ou descaminho Art. 318. Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho (art. 334): Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa." (Redação da Lei 8.137/90).

916 Lei 8.137/90: "Seção II Dos crimes praticados por funcionários públicos Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I): I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;".

917 Código Penal: "Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento Art. 314. Extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente: Pena – reclusão, de um a quatro anos, se o fato não constitui crime mais grave".

918 Lei 8.137/90: "Seção II Dos crimes praticados por funcionários públicos Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):... II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa".

919 Código Penal: "Corrupção passiva Art. 317 – Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. (Redação da Lei 10.763/03) § 1º A pena é aumentada de um terço, se, em conseqüência da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou deixa de praticar qualquer ato de ofício ou o pratica infringindo dever funcional. § 2º Se o funcionário pratica, deixa de praticar ou retarda ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem: Pena – detenção, de três meses a um ano, ou multa".

920 Código Penal: "Advocacia administrativa Art. 321. Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário: Pena – detenção, de um a três meses, ou multa. Parágrafo único – Se o interesse é ilegítimo: Pena – detenção, de três meses a um ano, além da multa".

921 Lei 8.137/90: "Seção II Dos crimes praticados por funcionários públicos Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo

I):... III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa".

Capítulo XXXIV – Processo Penal Tributário

198. Representação fiscal para fins penais

Quem primeiro toma conhecimento da ocorrência dos crimes tributários é, via de regra, a autoridade fiscal, por ocasião das fiscalizações tributárias. Verificada a ocorrência de condutas que a lei considera crime, tem a autoridade a obrigação de proceder à representação para fins penais, noticiando a situação ao seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias para que a questão seja submetida ao Ministério Público.[922]

O encaminhamento de representação ao Ministério Público, contudo, está condicionado ao prévio exaurimento do processo administrativo-fiscal. O art. 83 da Lei 9.430/96, com a redação das Leis 10.350/10, dispõe que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária e aos crimes contra a Previdência Social será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.[923] Isso porque se trata de crimes materiais ou de resultado, figurando o não pagamento de tributo devido como elemento essencial do tipo.

Importa ter em conta, ainda, que o parcelamento do débito tributário suspende a punibilidade. Desse modo, se o contribuinte aderir a parcelamento, seja comum ou especial,[924] também restará suspenso o encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. A representação só ocorrerá, de fato, na hipótese de o contribuinte ser excluído do parcelamento, nos termos do art. art. 83, § 1º, da Lei 9.430/96, incluído pela Lei 12.382/11: "§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento". A exclusão ocorre quando o contribuinte deixa de pagar as parcelas ou quando o Fisco verifica que não cumpria os requisitos legas para aderir ao parcelamento.

199. Ação penal pública

Os crimes tributários são de ação penal pública incondicionada, o que significa que, embora normalmente cheguem ao conhecimento do Ministério Público através de representação fiscal para fins penais formulada por autoridade fiscal, a apresentação de denúncia independe de tal provocação. Ainda que o Ministério Público tenha conhecimento do crime por outras fontes, poderá oferecer denúncia.

O art. 15 da Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, dispõe expressamente que os crimes nela previstos "são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal". Seu art. 16 ainda acrescenta: "Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção". O STF, a respeito dos crimes por sonegação fiscal, já editara a **Súmula 609**:

"É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal".

O fato de a ação penal ser pública incondicionada, prescindindo de representação fiscal para fins penais, não dispensa, contudo, que o Ministério Público verifique se há crédito tributário definitivamente constituído, pois tal é elemento do tipo nos crimes materiais contra a ordem tributária. O STF entende que "A instauração de persecução penal... nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico".[925] De qualquer modo, ressalva o fato de que a representação fiscal não é condição para o oferecimento da denúncia: "O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita 'representação tributária', se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo".[926]

200. Suspensão da punibilidade pelo parcelamento

O **parcelamento** dos débitos tributários implica suspensão da pretensão punitiva relativa aos crimes materiais relacionados à tributação, ou seja, a aqueles que pressupõem a existência do débito. Esse efeito suspensivo, contudo, só ocorre quando o parcelamento for "formalizado antes do recebimento da denúncia criminal", conforme dispõe o art. 83, § 2º, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 12.382/11.

Como não se pode deixar o agente ao alvedrio da Administração quanto ao exercício do seu direito ao parcelamento, deve-se entender suficiente, para a obtenção do efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário e também da punibilidade, que o agente tenha cumprido os requisitos para a obtenção do parcelamento e, no regime da Lei 10.522/02, formulado o pedido e pago a primeira parcela. Até porque, nos termos do art. 12, § 1º, II, da mesma lei, o pedido de parcelamento é "considerado automaticamente deferido quando decorrido o prazo de 90 (noventa) dias, contado da data do pedido de parcelamento sem que a Fazenda Nacional tenha se pronunciado". Note-se que os débitos para com a Fazenda Nacional também podem ser reparcelados, hipóteses em que se exige o pagamento de uma parcela inicial de 10% do débito ou, no caso de histórico de reparcelamento anterior, parcela inicial de 20% do débito, conforme o art. 14-A da mesma lei.

É importante ter em conta que nem todo débito tributário pode ser parcelado, pois o parcelamento depende de lei específica autorizadora, nos termos do art. 155-A do CTN. Não é possível invocar lei federal para parcelar tributos estaduais e vice-versa. Ademais, deve-se observar que as leis de parcelamento impõem condições, não o admitindo em certos casos. Normalmente, o legislador veda o parcelamento de valores retidos e não repassados aos cofres públicos. Veja-se, no ponto, a Lei 10.666/03: "Art. 7º Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes da sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária". O rol de vedações para os parcelamentos comuns de débitos perante a

Fazenda Nacional, consta do art. 14 da Lei 10.522/02, com a redação da Lei 11.941/09: "Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a: I – tributos passíveis de retenção na fonte, de desconto de terceiros ou de sub-rogação; II – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, retido e não recolhido ao Tesouro Nacional; III – valores recebidos pelos agentes arrecadadores não recolhidos aos cofres públicos. IV – tributos devidos no registro da Declaração de Importação; V – incentivos fiscais devidos ao Fundo de Investimento do Nordeste – FINOR, Fundo de Investimento da Amazônia – FINAM e Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo – FUNRES; VI – pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, na forma do art. 2º da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996; VII – recolhimento mensal obrigatório da pessoa física relativo a rendimentos de que trata o art. 8º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988; VIII – tributo ou outra exação qualquer, enquanto não integralmente pago parcelamento anterior relativo ao mesmo tributo ou exação, salvo nas hipóteses previstas no art. 14-A desta Lei; IX – tributos devidos por pessoa jurídica com falência decretada ou por pessoa física com insolvência civil decretada; e X – créditos tributários devidos na forma do art. 4º da Lei 10.931, de 2 de agosto de 2004, pela incorporadora optante do Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação". As vedações devem ser verificadas em cada lei autorizadora de parcelamento. Os parcelamentos especiais contém suas próprias regras, inclusive quanto às vedações.

Pois bem, concluído o processo administrativo-fiscal e mesmo oferecida a denúncia, o réu ainda tem a oportunidade de suspender a punibilidade pelo parcelamento quando a lei tributária o admita. Mas tem de fazê-lo logo, antes do seu recebimento pelo magistrado. Efetivamente, o "recebimento da denúncia a que se refere o dispositivo é aquele constante da decisão judicial que recebe a denúncia (CPP, art. 339), após a resposta do denunciado (CPP, arts. 396 e 396-A) e não a do oferecimento da denúncia mediante 'protocolização' na Vara Criminal ou distribuição", de modo que o "denunciado poderá... requerer o parcelamento no prazo para resposta".[927]

Conforme o § 3º do art. 83, com a redação da Lei 12.382/11, se forem pagas todas as parcelas, satisfazendo integralmente o crédito tributário, inclusive acessórios, extingue-se a punibilidade. Cabe ao agente, assim, aproveitar a oportunidade do parcelamento e levá-la a sério, cumprindo-o até o final, com o que se verá livre da persecução penal. Isso porque implicará a extinção da pretensão punitiva, conforme art. 83, § 6º, da Lei 9.430/96, acrescido pela Lei 12.832/11. No mesmo sentido, é o art. 69 da Lei 11.941/09, ao dizer da extinção da punibilidade por força do pagamento integral do pagamento que instituiu. Restará, com isso, impedido o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público e o seu recebimento pelo Magistrado. A Lei 11.941/2009, que instituiu parcelamento especial de dívidas tributárias federais, estabelece que a pessoa física responsabilizada pelo não pagamento pode parcelar o débito nas mesmas condições permitidas à pessoa jurídica (art. 1º, § 15). Estabelece, ainda, que, concedidos os parcelamentos a que se refere, fica suspensa a exigibilidade "enquanto não forem rescindidos os parcelamentos" (art. 68), sendo certo que a rescisão ocorre com a comunicação ao sujeito passivo em

face de três parcelas em aberto, consecutivas ou não, ou da única que tenha ficado em aberto ao final do parcelamento (art. 1º, § 9º). Lembre-se que a adesão a tal parcelamento especial, conhecido como parcelamento da crise, foi reaberta até 31 de dezembro de 2013 pela Lei 12.865/2013.

201. Extinção da punibilidade pelo pagamento

Ainda que o agente tenha deixado de parcelar o débito até o recebimento da denúncia ou que tenha deixado de cumpri-lo até o final, será possível obter a **extinção da punibilidade pelo pagamento do débito**. Isso porque a Lei 12.381/11 só alterou a regra para o parcelamento, não para o pagamento puro e simples. Continua vigendo o art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/03, no sentido de que "Extingue-se a punibilidade... quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios". Antes ou depois do recebimento da denúncia, o pagamento tem efeito extintivo da punibilidade**.**

Em 2013, aplicando o art. 69 da Lei 11.941/2009, temos a AP 516 ED, red. p/o acórdão Min. Luiz Fux, julgamento concluído em dezembro de 2013. No caso, foi extinta a punibilidade pelo pagamento do débito tributário "realizado após o julgamento, mas antes da publicação do acórdão condenatório".[928]

O STF decidiu que: "O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio".[929]

Notas

922 O Decreto 70.235/72, que ainda hoje disciplina o Processo Administrativo Fiscal, dispõe: "Art. 12. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias".

923 Lei 9.430/96, com a redação das Leis 10.350/10 e 11.382/11: "Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. [...]".

924 Comuns são os parcelamentos que estão disponíveis em caráter permanente, a qualquer contribuinte. como o previsto no art. 10 da Lei 10.522/02. Especiais, são os parcelamentos concedidos por leis específicas, normalmente com a anistia de multas e dispensa ou redução de juros, mas com adesão temporária e, por vezes, sujeita ao oferecimento de garantias, como o REFIS, o PAES, o PAEX e o da Lei 11.941/09.

925 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, Pet 3593 QO, 2007.

926 STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro GILMAR MENDES, ADI 1571, 2003.

927 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Tributários: Novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º. In: Estado de Direito nº 31, 2011, p. 9.

928 Informativo 731 do STF.

929 STF, 1ª T., HC 116828, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, ago/2013. Obs: nesse precedente, o relator destacou posição pessoal mais abrangente: "4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários

nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo”.